

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftspr. GmbH, Renngasse 1 Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. Februar 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 9. Jänner 2015 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2010 und 2011 und 2012, Steuernummer (früher ***BF1StNr1***), nunmehr BfStNr aktuell – Finanzamt für Großbetriebe,

zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidung angeführten Berechnungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Bescheidadressaten sind:

Gruppenmitglied St.Nr. BfStNr aktuell ***1***

Gruppenträger St.Nr. GT GT Name – Ergebniszurechnung in den Jahren 2010 und 2011 und 2012 – jeweils 100 %

Entscheidungsgründe

Aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen wird im Vorfeld festgehalten, dass das gegenständliche Erkenntnis gemäß der mit der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichts (BFG) gem. § 13 BFGG erfolgten Verteilung der zu besorgenden Geschäfte auf die Richter und

Senate, entsprechend den Zuständigkeiten und Fachgebieten, nicht über die Bescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2013 und Körperschaftsteuer 2008 und 2009 abspricht.

Es wird mit dem Erkenntnis über die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied der Jahre 2010 bis 2012 abgesprochen.

Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum Mitglied einer Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG. Der Unternehmensschwerpunkt der Bf. lag im Bereich des Immobilienleasings.

Gruppenträgerin war im Zeitraum 2010 bis 2012 die ****2****. In der Folge traten Änderungen in der Unternehmensgruppe ein und ist die Gruppenträgerin nunmehr die GT Name.

Aufgrund einer bei der Bf. durchgeführten **Außenprüfung (AP)** zur u.a. Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer der Jahre 2008 bis 2012 bzw. 2013 wurden Feststellungen getroffen, die zu Änderungen der Bemessungsgrundlagen betreffend Umsatzsteuer der Jahre 2008 bis 2013, Körperschaftsteuer 2008 und 2009 sowie Feststellungsbescheide Gruppenmitglied der Jahre 2010 bis 2012 geführt hatten.

Der **Bericht zur AP erging am 17.12.2014**; die dem Bericht zugrunde gelegten Niederschrift über die Schlussbesprechung erging am 11.11.2014.

In der Folge erließ die Behörde dementsprechend am **9.1.2015 Bescheide** zur Umsatzsteuer 2008 – 2013, Körperschaftsteuer 2008 und 2009 sowie Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2010 – 2012. Diese wurden sämtlich mit der hier gegenständlichen **Beschwerde vom 25.2.2015** angefochten.

Außenprüfung – AP

Die AP hatte insbesondere Feststellungen betreffend die seitens der Bf. im Prüfungszeitraum mit regionalen Sparkassen des Sparkassensektors geschlossenen bzw. die noch laufenden Bankleasingprojekte getroffen.

Der mit Bericht vom 17.12.2014 abgeschlossenen AP war bereits eine AP hinsichtlich der Jahre 2004 bis 2007, ebenfalls u.a. die Umsatz- und Körperschaftsteuer betreffend, vorausgegangen. Im zu dieser AP ergangenen Bericht vom 18.12.2013 waren Zurechnungsänderungen zu mehreren Bankleasingprojekten getroffen worden, die auch Auswirkungen im nunmehrigen Prüfungszeitraum zeitigten. Es wurde dazu im Bericht vom 17.12.2014 auf die diesbezüglichen Ausführungen im früheren Bericht verwiesen.

Dem für die gegenständliche Beschwerde maßgeblichen Bericht vom 17.12.2014 waren die folgenden Feststellungen zu entnehmen:

Umsatzsteuer

Die Betriebsprüfung habe für die Vorjahre 2004 – 2007 Zurechnungsänderungen der Bankleasingobjekte Sparkasse ***3***, Sparkasse ***4***, Sparkasse ***5*** und Sparkasse ***6*** vorgenommen.

Dies habe für den gegenständlichen Prüfungszeitraum (2008 – 2013) folgende Auswirkungen:

- Kürzung der Vorsteuer aus den von der ***7*** verrechneten Strukturkosten für die Vertragsverwaltung.
- Mangels Leistungsaustausch stehe kein Vorsteuerabzug für den mit Umsatzsteuer fakturierten Baurechtszins zu, der für die Einräumung des Baurechts von den Sparkassen als Leasingnehmer der Bf in Rechnung gestellt worden sei.
- Die bisher verrechneten Leasingraten seien Ratenzahlungen auf die Lieferung. Den an die Leasingnehmer verrechneten Baurechtszinsen liege kein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zugrunde. Es werde aber auf § 11 Abs. 12 und 14 UStG verwiesen.

Aufgrund einer weiteren Zurechnungsänderung betreffend das Bankleasingobjekt Sparkasse ***8*** (siehe unten) würden sich folgende Auswirkungen ab dem Jahr 2008 ergeben:

Umsatzsteuerlich liege aufgrund der Zurechnungsänderungen durch die AP eine Werklieferung (20% Umsatzsteuer) in Höhe der Gesamtinvestitionskosten sowie eine unecht befreite Kreditgewährung gemäß § 6 Abs 1 Z 8a UStG (Stundung des Kaufpreises gegen Verrechnung von Zinsen) der Bf an die Sparkasse zum Zeitpunkt der Übergabe vor.

- Die Bemessungsgrundlage für die 20%ige Umsatzsteuer würde sich daher im Jahr 2008 um Euro 1.319.095,00 erhöhen.
- Die unecht befreite Kaufpreisstundung führe iVm § 12 Abs. 3 UStG zu einer Kürzung der bisher geltend gemachten Vorsteuern aus den von der ***7*** verrechneten Strukturkosten für die Vertragsverwaltung.
- Die Bf. habe gegen einen jährlichen Baurechtszins ein Baurecht auf der Liegenschaft erhalten, welcher von der Sparkasse mit Umsatzsteuer fakturiert worden sei. Mangels Leistungsaustausch stehe kein Vorsteuerabzug zu. Die bisher geltend gemachten Vorsteuern seien daher entsprechend zu vermindern.
- Aufgrund der Zurechnungsänderung würden die von der Bf verrechneten Leasingraten Ratenzahlungen auf die Lieferung darstellen. Weiters liege den an die Leasingnehmer verrechneten Baurechtszinsen kein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch zugrunde. Auf § 11 Abs. 12 und 14 UStG werde jedoch verwiesen.

Körperschaftsteuer

Die Bf sei eine Projektgesellschaft des Konzerns.

Gegenstand des Unternehmens sei die gewerbliche Vermietung (Leasing) von Immobilien. Sie

verfüge über kein eigenes Personal. Die Leistungen werden von der ***7***, der Konzernmutter des Leasingbereiches (zu 100% indirekte Eigentümerin der Bf), erbracht. Diese sei wiederum zu 100% im Eigentum der Bank.

Die Bf sei Leasinggeberin, die ua. die Leasingprojekte Sparkasse ***3***, Sparkasse ***4***, Sparkasse ***5*** und Sparkasse ***6*** realisiert habe, wobei die Sparkassen als Leasingnehmer fungieren würden. Die Leasingprojekte seien größtenteils mittels Krediten der Bank refinanziert worden. Für diese Kredite habe die ***7*** eine Garantie gegenüber der Bank übernommen.

Für die Bankleasingprojekte hätten die Leasingnehmer neben den vereinbarten Kautionszahlungen Darlehen in Höhe der Bank Kredite an die ***7*** gewährt. Aufgrund der Zurechnungsänderungen der Bankleasingobjekte Sparkasse ***3***, Sparkasse ***4***, Sparkasse ***5*** und Sparkasse ***6***, wobei auf die Niederschrift vom 18.12.2013 verwiesen wurde, komme es auch in den Jahren 2008 – 2012 zu (in der Niederschrift vom 11.11.2014 unter Tz. 3.1.2 näher dargestellten) Erfolgsänderungen.

Zum weiteren Leasingobjekt Sparkasse ***8*** ab dem Jahr 2008 hielt die AP u.a. fest:

Baurechtsvertrag

Die Sparkasse habe als Baurechtsgeber mit der Bf als Baurechtsnehmer mit 30.7./7.8.2008 einen Baurechtsvertrag über ein Baurecht für die Dauer von 50 Jahren abgeschlossen, um das Sparkassengebäude zu sanieren und einen Zubau zu errichten. Der jährliche Bauzins von € 10.140,00 sei ohne Wertanpassungsklausel vereinbart und werde wieder ohne Aufschlag an die Sparkasse als Leasingnehmerin weiterverrechnet.

Baubeauftragungsvertrag

In diesem Vertrag der Bf als zivilrechtlicher Bauherr mit der Sparkasse als Baubeauftragter sei u.a. vereinbart: Der Baubeauftragte übernehme in eigener Verantwortung die Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten und Leistungsvergaben. Er übernehme die Abwicklung von Gewährleistungsansprüchen inklusive Schad- und Klagloshaltung des Bauherrn gegenüber dem Mieter (= Baubeauftragter). Er hafte dem Bauherrn für eine sach- und fachgerechte sowie gesetzesmäßige Planung, Koordinierung und Bauüberwachung sowie Bauführung. Er übernehme die Prüfung und Freigabe der Rechnungen.

Leasingvertrag

Der Leasingvertrag vom 30.7./7.8.2008 zwischen der Bf als Leasinggeberin und der Sparkasse als Leasingnehmerin betreffend den Zu- und Umbau habe folgende wesentliche Bestimmungen:

Pkt I - Leasingobjekt sei die (näher genannte) Liegenschaft in ***8***, die mit Baurechtsvertrag von der Vermieterin (Bf) in Bestand genommen worden sei, mit Um- und Zubau des darauf befindlichen Sparkassengebäudes. Die Planung der Baumaßnahmen erfolge im Einvernehmen mit der Mieterin.

Pkt II Beginn und Dauer des Leasingvertrages - Der Vertrag werde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und könne unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist gekündigt werden, wobei die Mieterin auf das Kündigungsrecht für 20 Jahre ab Fälligkeit der ersten Miete verzichte.

Pkt III Gesamtinvestitionskosten, Miete, Kautio - Die Miete betrage bei geplanten Investitionskosten von € 1.400.000 monatlich € 6.411,71, das sind 0,458% der Investitionskosten. Bei einer Änderung der Gesamtinvestitionskosten sei die Vermieterin zu einer Anpassung der Miete berechtigt. Der Kalkulation liege eine kalkulatorische Abschreibung von 2,5% zugrunde, wobei eine Berichtigung der Miete entsprechend der tatsächlichen Abnutzung vorgenommen werden könne. Die Mieterin habe bis zum Ablauf der Kündigungsverzichtszeit eine monatliche Kautio von € 2.916,67 zu leisten. Zur Sicherstellung aller Ansprüche der Vermieterin verpfände die Mieterin die Kautio.

Pkt IV Mietanpassung - Der Zinssatz sei an den 6-Monats-Euribor mit einem Aufschlag von 25 Basispunkten gebunden, eine Anpassung erfolge jeweils am 1.2. und 1.8. Bei einer Änderung der Refinanzierungsbedingungen sei die Vermieterin zu einer entsprechenden Anpassung berechtigt.

Pkt VI Gebrauch und Instandhaltung - Die Mieterin habe auf eigene Kosten alle Reparaturen und Instandhaltungsarbeiten durchzuführen und das Mietobjekt in gutem und brauchbarem Zustand zu erhalten. Die Instandsetzung der konstruktiven Teile obliege der Vermieterin auf Kosten der Mieterin. Eine Berichtigung der Miete entsprechend der tatsächlichen Abnutzung könne von der Vermieterin vorgenommen werden.

Pkt VII Gefahrtragung - Die Vermieterin trage die Gefahr der Beschädigung oder des Untergangs des Mietobjektes im Umfang der von der Vermieterin abgeschlossenen Versicherungen. Außerhalb dieses Umfanges trage die Mieterin die Gefahr und hafte der Vermieterin für das gesamte Erfüllungsinteresse. § 1117 ABGB finde keine Anwendung. Die Zahlungsverpflichtung der Mieterin bleibe bei Beeinträchtigung oder Verhinderung der Benutzbarkeit des Mietobjektes aufrecht. Die Mieterin trage sämtliche Risiken und Kosten iZm einer Grundstückskontamination.

Pkt XIV Allgemeine Bestimmungen - Bei Änderungen der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltenden gesetzlichen Bestimmungen, der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie der Verwaltungspraxis sei die Vermieterin berechtigt, die Miete entsprechend anzupassen. Die Mieterin habe der Vermieterin sämtliche entstandenen oder noch entstehenden Aufwendungen zu ersetzen, sollte es zu keiner Realisierung des Mietobjektes kommen.

Pkt Gewährleistung und Schadenersatz - Die Mieterin halte die Vermieterin hinsichtlich sämtlicher Ansprüche von Dritten gegen die Vermieterin schad- und klaglos. Sämtliche Gewährleistungs- und Schadenersatzansprüche gegenüber Dritten seien von der Mieterin auf

ihre Kosten im Namen der Vermieterin geltend zu machen. Das Risiko der Nichtprotokollierung von etwaigen Mängeln anlässlich der Übergabe des Mietobjektes trage die Mieterin.

Andienungsrecht

Die Sparkasse räume der Bf gleichzeitig mit dem Leasingvertrag ein Andienungsrecht frühestens zum Ablauf der Kündigungsverzichtszeit (20 Jahre ab Mietbeginn) ein. Die Sparkasse verpflichte sich, über Aufforderung der Bf das Leasingobjekt zum kalkulatorischen Restwert anzukaufen.

Darlehen der Sparkasse - Die Sparkasse habe mit Schreiben vom 30.12.2008 der ***7*** (indirekte Eigentümerin der Bf) ein Angebot auf Abschluss eines Darlehensvertrages gelegt: Darlehenshöhe maximal € 1.400.000 (entspricht den Gesamtinvestitionskosten), Rückführung in halbjährlichen Annuitäten über 20 Jahre, Zinssatz 6 Monats-Euribor. Das Darlehen diene als Sicherstellung für Forderungen von Projektgesellschaften im Bank Konzern gegenüber der Leasingnehmerin.

Refinanzierung des Leasingprojektes - Die Bank habe der Bf eine Refinanzierung mit einer Laufzeit von 15 Jahren und einen Zinssatz von 6 Monats-Euribor plus 32,5 Basispunkte gewährt. Die ***7*** habe für diesen Kredit die Garantie übernommen. Der ***7*** habe die Leasingnehmerin ein Darlehen in Höhe der Gesamtinvestitionskosten gewährt, das zur Besicherung der Leasingfinanzierung herangezogen werde. Der Refinanzierungssatz der Bank sei höher als der Außenzinssatz gegenüber der Leasingnehmerin.

Bisherige umsatzsteuerliche Behandlung

Die Bf habe die Vorsteuern aus den Zu- und Umbaukosten des Leasingobjektes geltend gemacht. Sie habe von der Optionsmöglichkeit des § 6 Abs. 2 iVm § 6 Abs. 1 Z 16 UStG auf 20%ige Umsatzsteuerpflicht Gebrauch gemacht.

Bei einer vernünftigen wirtschaftlichen Vorgangsweise werde aufgrund des § 12 Abs. 10 UStG eine unecht befreite Vermietung (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG) nach 10 Jahren sinnvoll sein. Diese Annahme werde durch Anführung des Kostenvorteils auf der Homepage des Konzerns bei nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leasingnehmern erhärtet.

Ziffernmäßige Zusammenfassung

Gesamtinvestitionskosten Endabrechnung	1.319.095,00
Darlehen max.	1.400.000,00
Grundmietzeit	20 Jahre
Mietbeginn	1.12.2008
AfA-Satz Gebäude	2,5%
nach Grundmietzeit: Restbuchwert	659.547,50
Kautions laufend	659.547,50
Refinanzierungskredit	0,00

Rechtliche Würdigung durch die AP – wirtschaftliche Betrachtung bzw. wirtschaftliche Zurechnung iSd § 21 bzw. 24 BAO

Leasingverträge würden generell Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages enthalten. Steuerrechtlich müsse das Rechtsgeschäft von Anfang an entweder unter den Anschaffungstatbestand oder den Gebrauchstatbestand subsumiert werden. Für die Zurechnung des Leasinggutes an den Leasinggeber oder den Leasingnehmer sei maßgeblich, ob die entgeltliche Überlassung an den Leasingnehmer gleich einer „echten“ Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen sei oder ob sie sich wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstelle und der Leasingnehmer damit bereits wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs. 1 lit d BAO werde.

Konzeption des Gesamtprojektes

Der Zu- und Umbau erfolge unter der Federführung der Leasingnehmerin, die Eigentümerin der Liegenschaft samt dem Gebäude sei. Der Bf. sei für diese Liegenschaft inklusive Altgebäude ein Baurecht auf 50 Jahre eingeräumt worden. Die Leasingnehmerin sei mit Baubeauftragungsvertrag beauftragt, in eigener Verantwortung die Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten und Leistungsvergaben für Zu- und Umbau durchzuführen. Der interne Genehmigungsantrag der Bf sei mit 26.5.2008 datiert, die baubehördliche Bewilligung sei bereits mit 23.5.2008 gegenüber der Sparkasse erteilt worden.

Baurechtsvertrag

Der jährliche Baurechtszins von netto € 10.140,00 sei ohne Wertanpassung vereinbart. Basis für den Baurechtszins seien 2% des Verkehrswertes der Liegenschaft vor dem Zu- bzw Umbau. Der Verkehrswert sei mit € 507.000,00 angesetzt worden (davon Grund € 55.280,00). Der Baurechtszins werde wieder als Betriebskosten im Rahmen des Leasingvertrages an die Baurechtsgeberin/Leasingnehmerin verrechnet. Der Baurechtszins bewirke bei der Baurechtsgeberin einen Ertrag bzw Aufwand in derselben Höhe. Solange sie auch Leasingnehmerin sei, würden sich keine finanziellen Auswirkungen ergeben. Im Falle einer Vermietung oder einem Verkauf des Baurechts inklusive Altgebäude an einen Dritten wäre ein fremdüblicher Baurechtszins für die Baurechtsgeberin notwendig. Die Sparkasse habe durch die Einräumung des Baurechtes für 50 Jahre auf die Nutzungsmöglichkeit des Grundstückes inklusive des Gebäudes verzichtet. Die Bf könne während des Bestandes des Baurechtes frei darüber verfügen. Die Nutzungsdauer des Altgebäudes sei innerhalb der Baurechtsdauer erschöpft. Daher müsste bei der Bauzinsberechnung neben einer angemessenen Rendite für die Grundnutzung auch der Wertverzehr des Altgebäudes berücksichtigt werden.

Vergleichsrechnung Finanzierungsleasing

Es handle sich um ein Finanzierungsleasing, bei dem die Finanzierungsfunktion im Vordergrund stehe.

Die Betriebsprüfung ermittle auf Basis des Finanzierungsgedankens einen Vergleichswert von jährlich € 27.450,00, das entspreche 270% des verrechneten Wertes.

In der Literatur werde der mit dem Bauzins gleichgesetzte Liegenschaftszinssatz mit 5% in Ansatz gebracht. Zinssätze für Büro- und Geschäftshäuser würden sich zwischen 5,5% und 6,5% bewegen. Aus der deutschen Literatur seien Baurechtszinssätze für Geschäfts- und Gewerbegrundstücke von 6% - 8% bekannt.

Aufgrund dieser Vergleichswerte liege der angemessene Liegenschaftszinssatz wesentlich höher als der zum Ansatz gekommene Wert von 2%. Ein Schätzgutachten und eine nachvollziehbare Ermittlung des Baurechtszinses unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse sei der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden.

Gegen eine angemessene Fremdüblichkeit des Baurechtszinses spreche, dass die Höhe im Fremdvergleich nicht nachvollziehbar sei. Eine im Fremdvergleich übliche Wertanpassung fehle.

Leasingvertrag

Es handle sich nach außen hin um einen Teilamortisationsvertrag mit einer Grundmietzeit von 20 Jahren. Das Verhältnis unkündbare Grundmietzeit zu betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer (40 Jahre) betrage 50% und liege innerhalb der von Rechtsprechung und Literatur geforderten Grenzen für Leasingverträge.

De facto handle es sich aber um einen Vollamortisationsvertrag. Die Leasingnehmerin habe umfangreiche Verpflichtungen übernommen, um sämtliche Risiken von der Bf. auf die Leasingnehmerin zu überwälzen (siehe die angeführten Punkte des Leasingvertrages).

Aufgrund der intensiven Einbindung der Leasingnehmerin in die Planung und Realisierung, der Art des Leasingobjektes „Sparkassengebäude“, der langfristigen vertraglichen Bindung von mindestens 20 Jahren bzw der umfangreichen Übernahme von Risiken, die bei Mietverträgen gewöhnlich vom Vermieter zu tragen seien, könne von einer auf Dauer angelegten Nutzung des Leasingobjektes durch die Sparkasse ausgegangen werden.

Andienungsrecht

Die Sparkasse räume der Bf das Andienungsrecht nach Ablauf der Grundmietzeit zum offenen Restwert ein. Der eventuelle Ankauf erfolge unter Ausschluss jeglicher Gewährleistung und Haftung der Bf. Damit werde das Verwertungs- und Wertminderungsrisiko auf die Sparkasse überwälzt. Für die Bf. werde so die Vollamortisation (Investitionskosten plus Gewinnspanne) sichergestellt.

Darlehen der Sparkasse

Das Darlehen der Sparkasse weise folgende Übereinstimmungen mit dem Leasingprojekt auf:

- Der Zeitraum der Darlehensgewährung decke sich mit jenem der Projektfinalisierung.
- Die Darlehenslaufzeit decke sich mit der unkündbaren Grundmietzeit des Leasingvertrages von 20 Jahren.
- Für den Zeitraum von 20 Jahren bestehe ein Refinanzierungsbedarf für die Leasingfinanzierung in derselben Höhe.
- Die Rückführung des Darlehens erfolge innerhalb von 20 Jahren. Danach bestehe für die

Leasingfinanzierung kein Refinanzierungsbedarf mehr, da der offene Finanzierungsrestwert zu diesem Zeitpunkt durch Kauttionen der Leasingnehmerin gedeckt werde.

- Das Darlehen diene als Sicherheit für das Leasingprojekt.

Der von der Bank gewährte Refinanzierungskredit decke sich in der Höhe mit dem Darlehen der Leasingnehmerin. Die ***7*** garantiere der Bank für diese Projektrefinanzierung.

Die ***7*** und die Bf seien verbundene Unternehmen. Weder die Bf noch die Zwischengesellschaft ***9*** GmbH würden über eigenes Personal verfügen. Die Geschäftsführung würde durch Konzernmutter ***7*** wahrgenommen. Die Konzeption und Abwicklung des Leasingprojektes und die Darlehensaufnahme seien durch Entscheidungsträger der ***7*** erfolgt. Die Geschäftsführer der Bf seien ident mit Entscheidungsträgern der ***7***. Die ***7*** habe sich in einer umfangreichen Vollorganschaft mit der Bank als Organträger befunden (ab 2005 Gruppe).

Aufgrund der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung sei die Bank als integrierter Teil der Leasinggeberseite anzusehen. Aufgrund der aufgezeigten Faktoren werde das Darlehen im Rahmen der freien Beweiswürdigung in die Gesamtbeurteilung des Leasingprojektes als Vorleistungen der Leasingnehmerin einbezogen.

Refinanzierung bzw Vorleistungen

In die Gesamtbeurteilungen seien direkte und auch indirekte Vorleistungen des Leasingnehmers mit einzubeziehen, wie Mietvorauszahlungen, Kauttionen, Darlehen sowie andere Zahlungen mit welcher Bezeichnung auch immer. Das Darlehen der Sparkasse ***8*** sei als Vorleistung miteinzubeziehen. Die Leasingnehmerin habe 100% Vorleistungen in Form eines Darlehens zur Verfügung gestellt. Festzuhalten sei, dass ein Teil der Darlehensrückführungen durch die laufenden Kautionszahlungen der Leasingnehmerin/Darlehensgeberin finanziert werde. Die Sparkasse ***8*** stelle daher die entsprechenden Refinanzierungsmittel zur Verfügung: bei Errichtung mittels 100%igem Darlehen, am Ende der unkündbaren Grundmietzeit durch monatliche Kauttionen in Höhe des offenen Restbuchwertes von 50% der Gesamtinvestitionskosten.

Da die Grundgestaltung des Leasingobjektes Sparkasse ***8*** analog zu den vier Bankleasingobjekten im Vorprüfungszeitraum 2004-2007 erfolgt sei, werde zum Einwand „*Die von der Betriebsprüfung vertretene Rechtsansicht hinsichtlich der Zurechnungsänderung widerspricht den Einkommensteuerrichtlinien*“ wie folgt Stellung genommen:

Für die wirtschaftliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern sei die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen. Die Betriebsprüfung habe die einzelnen Kriterien der Richtlinien berücksichtigt. Die Einhaltung einzelner Kriterien für sich löse noch keine Zurechnungsänderung aus, sie seien jedoch im Rahmen der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung miteinzubeziehen und könnten Indizien für eine Zurechnungsänderung sein.

In freier Beweiswürdigung ergebe sich aufgrund der obigen Ausführungen zur Gestaltung des

Leasings in Gesamtbetrachtung der Leasingkonstruktion unter dem Gesichtspunkt einer „vernünftigen wirtschaftlichen Vorgangsweise“ seitens der Leasinggeberin, der Bf., eine Werklieferung in Form eines Ratenkaufes.

Die Leasingnehmerin sei zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks. Das Sparkassengebäude sei ungeachtet des Baurechtes unverändert als im wirtschaftlichen Eigentum der Leasingnehmerin anzusehen. Die Einräumung des Baurechtes stelle sich als Form der Sicherungsübereignung des Gebäudes dar. Die Leasinggeberin habe das zivilrechtliche Eigentum am Gebäude als Zubehör des Baurechtes erworben, ohne dass es zur Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude gekommen wäre (VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023).

Die Sparkasse ***8*** sei daher als wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 Abs. 1 lit d BAO anzusehen.

Steuerliche Auswirkung

Die AP hielt fest, dass aufgrund der Zurechnungsänderung das Leasingobjekt mit der Übergabe aus dem Vermögen der Bf ausscheide. Eine entsprechende Kaufpreisforderung sei einzustellen. Die Leasingratenerlöse und die Abschreibungen seien durch die entsprechenden Zinsertragsanteile der Leasingraten laut dem übergebenen Tilgungsplan zu ersetzen. Es würden sich für dieses Objekt in Summe die jeweiligen Erfolgsänderungen ergeben (in Euro): 16.725,01 (2008), 17.272,93 (2009), 6.172,77 (2010), 7.508,37 (2011) und 5.940,61 (2012).

Weiters seien für die vorgenommenen Umsatzsteueränderungen aus den Bankleasinggeschäften entsprechende Forderungen gegenüber den Leasingnehmern einzustellen. Die sich daraus ergebende Umsatzsteuer sei zu passivieren.

Beschwerde vom 25.2.2015

Die Beschwerde richtete sich gegen die Nichtanerkennung des Immobilienleasingvertrages und die steuerliche Umqualifizierung in eine Werklieferung mit Kreditgewährung betreffend die Sparkasse ***8*** (2008) sowie betreffend die Sparkassen ***5***, ***3***, ***4*** und ***6*** (laut Feststellungen der AP zu den Vorjahren).

Die aus weiteren Feststellungen der AP zu den Jahren 2008 – 2013 resultierenden Abgabennachforderungen (Niederschrift Tz. 2.2., 2.3. und 2.4) wurden außer Streit gestellt.

Zu den bereits bestehenden Leasingverträgen mit den vier genannten Sparkassen sei im Jahr 2008 ein weiterer Immobilienleasingvertrag mit der Sparkasse ***8*** abgeschlossen worden. Die Leasingnehmerin sei Sparkasse iSd Sparkassengesetzes, ein Beteiligungsverhältnis zur Bank bzw der ***10***-Gruppe bestehe nicht.

Das gegenständliche Gebäude im Eigentum der Bf sei nach dem Um- und Zubau an die Leasingnehmerin vermietet worden. Die Bf habe von den entsprechenden Herstellungskosten den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht und die monatlichen Leasingraten mit 20% Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Die Bf. stellte den Sachverhalt zu den Immobilienleasingmietverträgen, die der höchstgerichtlichen Rechtsprechung, der Literatur und den Einkommensteuerrichtlinien entsprechen würden (Pkt. 1.1. – 1.8 der Beschwerde) dar und ging im Einzelnen auf die Beurteilung der Finanzbehörde, dass der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen sei und kein Immobilienleasing sondern eine Werklieferung mit Kreditgewährung vorliege, ein:

- Individuelle Planung durch den Leasingnehmer, Bauausführungsrisiko des Leasingnehmers (Pkt 2.2 der Beschwerde)

Die Finanzbehörde sehe in der Mitwirkung des Leasingnehmers bei der Planung bzw der Bauausführung aufgrund des Baubeauftragungsvertrages ein Indiz für die wirtschaftliche Zurechnung des Leasinggutes zum Leasingnehmer.

Die Finanzbehörde irre mit dieser Schlussfolgerung. Bei Finanzierungsleasingverträgen erfolge die Errichtung der Leasingobjekte zugeschnitten auf die Bedürfnisse des Leasingnehmers und anschließend erfolge die Vermietung an den Leasingnehmer, was nach herrschender Meinung und Praxis nicht zurechnungsschädlich sei und auch in den Einkommensteuerrichtlinien verankert sei. Lediglich wenn das Leasinggut speziell auf die individuellen Bedürfnisse des Leasingnehmers zugeschnitten wäre und nach Ablauf der Vertragsdauer nur noch bei diesem eine wirtschaftlich sinnvolle Verwendungen finden könne (Spezialleasing), würde es zu einer Zurechnungsänderung kommen. Bei einem Bankgebäude, das jederzeit als Bürogebäude oder Geschäftsgebäude verwendet werden könne, treffe dies nicht zu.

Die Leistungsvergaben seien ausschließlich durch die Bf als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin erteilt worden.

Auch die Erteilung der baubehördlichen Bewilligung an die Sparkasse als Bauwerber vor der internen Genehmigung des Leasinggebers für die Projektfinanzierung sei kein Indiz für eine Zurechnungsänderung. Antragsteller für eine Baubewilligung könne nicht nur der Eigentümer, sondern auch andere Personen mit dessen Zustimmung sein. Der rechtskräftige Baubescheid „hafte“ an der Liegenschaft, nicht an der Person des Antragstellers. Es könne auf der Liegenschaft von jedem zivilrechtlich Berechtigten gebaut werden. Eine Liegenschaftstransaktion (zB Verkauf, Baurechtsbegründung) nach Abschluss des Baugenehmigungsverfahrens habe auf den Bescheidadressaten keine Auswirkung. Ein Auseinanderfallen von Bescheidadressat und Eigentümer eines Gebäudes sei nach Abschluss des Baugenehmigungsverfahrens rechtlich zulässig und üblich.

- Gestaltung des vereinbarten Baurechtszinses (Pkt. 2.3.)

Der Baurechtszins werde marktüblicherweise dem Liegenschaftszins gleichgesetzt. Im gegenständlichen Baurechtsvertrag werde jedoch dem Baurechtsgeber im Falle der Nichtbezahlung des Bauzinses das Recht einer entschädigungslosen Übereignung der Bauwerke eingeräumt (oder alternativ die Entfernung und Wiederherstellung des vorigen

Zustandes durch den Baurechtsnehmer). Dadurch werde das Risiko für den Baurechtsgeber im Verhältnis zu einer selbst bewirtschafteten Liegenschaft deutlich verringert. Es liege eine doppelte Risikoabsicherung hinsichtlich Minderung und Ausfall der zugesicherten Zahlungen vor. Das Zahlungsrisiko liege vollständig beim Baurechtsnehmer. Im Falle einer Zahlungsunfähigkeit könne der Baurechtsgeber das Gebäude sofort weiter verwerten. Es sei daher nicht erforderlich, die Forderungen aus einem nicht bezahlten Baurechtszins mit uU. zweifelhaften Erfolgsaussichten langwierig einzutreiben. Wegen des geringeren Risikos sei die Verzinsung deutlich niedriger anzusetzen.

Die Finanzbehörde habe die Marktüblichkeit des vereinbarten Baurechtszinses über den (fiktiven) Mietertrag der Liegenschaft (Gebäudes) beurteilt. Man könne aber nicht aus den Mieterlösen aus eher kurzfristigen Vermietungen von einzelnen Tops auf das Entgelt schließen, das aus der langfristigen Bestellung eines Baurechts lukriert werden könne. Allein die Risikosituation (Leerstellungsrisiko, Bonitätsrisiko, erhöhter Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand bei oftmaligem Mieterwechsel, ...) unterscheide sich erheblich von jener bei Bestellung eines Baurechts, zumal der Baurechtsnehmer Teil einer österreichischen Leasinggruppe mit ausgezeichneter Bonität sei.

Auch die Argumentation der Behörde, dass neben einer angemessenen Rendite für die Grundnutzung auch der Wertverzehr des Altgebäudes berücksichtigt werden müsse, sei nicht sachgerecht, da der Altbestand zum Zeitpunkt des Um- und Zubaus 300 Jahre alt gewesen sei. Der Anteil des Altbestandes am funktionalen Wert der Gesamtliegenschaft nach Um- und Zubau sei gering, sodass von einer zusätzlichen Berücksichtigung abgesehen werden könne. Die Vereinbarung einer Wertsicherung sei nach § 3 Abs. 2 Baurechtsgesetz 1912 idgF zwar zulässig, aber keinesfalls geboten. Ein Baurechtsvertrag sei eine typische Vorbereitungshandlung für den Abschluss eines Immobilienleasingmietvertrages.

- Übertragung sämtlicher Risiken auf die Leasingnehmer, langfristige vertragliche Bindung der Leasingnehmer (Pkt. 2.4.)

Die Finanzbehörde negiere, dass ein Finanzierungsleasingvertrag (und auch ein Immobilienleasingvertrag) nach herrschender Meinung ein von freier Vertragsgestaltung geprägter Vertragstyp „sui generis“ sei. Er beinhalte sowohl Vertragselemente des Bestandsvertrages als auch eines Ratenkaufvertrages. Er stelle sich oft als Nutzungsvertrag dar, unterscheide sich aber von den üblichen, in der Regel kurzfristig kündbaren Mietverträgen und könne einem Ratenkaufvertrag angenähert sein. Bei einem Teilamortisationsvertrag komme eine generelle Heranziehung der gesetzlichen Vorschriften über den Bestandsvertrag jedenfalls nicht in Betracht. Die für den Leasingnehmer unkündbare Grundmietzeit, bei Immobilienleasingverträgen üblicherweise zwischen 15 und 20 Jahren, sei dem Immobilienleasinggeschäft immanent und stelle eine langfristige Bindung des Leasingnehmers dar. Die Verlagerung der Gefahr des zufälligen Unterganges (außerhalb des versicherbaren Umfanges) und der zufälligen Beschädigung des Leasinggegenstandes auf den Leasingnehmer bei Weiterbezahlung der Leasingraten innerhalb der Grundmietzeit seien für

Finanzierungsleasingverträge typisch (Graf von Westphalen, Der Leasingvertrag, Köln 1992, EStR Rz 636 und 135).

Die Reparatur- und Instandhaltungsverpflichtung des Leasingnehmers sei ebenfalls typisch für einen Finanzierungsleasingvertrag und mindere das Restwertrisiko des Leasinggebers. Dies bestätige die österreichische Literatur zum Leasing. Das vereinbarte Recht des Leasinggebers auf Vertragsanpassung bestehe nicht nur, wenn Änderungen der steuerlichen Rechtslage für ihn zu Nachteilen führen, sondern auch bei Änderungen der zivilrechtlichen Rahmenbedingungen und des Bankwesengesetzes oder bei Verschlechterung der Bonitätseinstufung des Mieters. Das Recht auf Vertragsanpassung gehe über steuerliche Ursachen weit hinaus. Der wirtschaftliche Hintergrund sei, dass es bei den typischerweise langen Laufzeiten (hier Grundmietzeit von 20 Jahren) für den Leasinggeber geradezu zwingend sei, bestimmte rechtliche Risiken auf den Leasingnehmer durchschlagen zu lassen.

Vertragsanpassungen bei Änderung der Umstände seien zivilrechtlich zulässig und geboten. Auch die Einbeziehung des Leasingnehmers in die Planung sei marktüblich und wirtschaftlich verständlich. Ein Umbau ohne Berücksichtigung der Bedürfnisse des Mieters sei insbesondere unter Berücksichtigung des Bankbetriebes bei einem zumindest 20-jährigen Mietverhältnis lebensfremd. Ebenso sei bei langfristigen „reinen“ Mietverträgen oftmals eine erhebliche Mitwirkung des Mieters bei Um- und Adaptierungsarbeiten zu beobachten.

Die mit den Bauprojekten verbundenen Arbeiten seien ausschließlich von Fremdunternehmen durchgeführt worden, deren Honorare in die Gesamtinvestitionskosten eingeflossen seien. Mangels einer Tätigkeit sei die Verrechnung eines Entgelts durch den Leasingnehmer ausgeschlossen gewesen. Die Leistungsvergaben seien durch die Bf erteilt worden. Die Ansicht der Finanzbehörde, dass die dargestellten Sachverhalte für eine auf Dauer angelegte Nutzung des Leasinggutes durch den Leasingnehmer sprechen, stehe im Widerspruch zum Immobilienleasingmietvertrag als Vertragstyp „sui generis“. - Der gegenständliche Immobilienleasingvertrag enthalte ausschließlich leasingvertragstypische Bestimmungen, wie sie regelmäßig zwischen der Leasingwirtschaft und gewerblichen Leasingnehmern abgeschlossen werden.

- Das Vorhandensein eines Andienungsrechtes (in wirtschaftlicher Hinsicht Vorliegen eines Vollamortisationsvertrages (Pkt. 2.5.)

Das Andienungsrecht sei eine Sicherungsmaßnahme, um das Verwertungsrisiko des Leasinggebers zu verringern, aber nicht um dieses gänzlich auszuschließen. Dem Leasinggeber bleibe das Risiko, dass die Andienung an den Leasingnehmer insbesondere aus finanziellen oder rechtlichen Gründen scheitere. Da die Ausnützung der Option im Ermessen der Leasinggesellschaft stehe, könne sie einen anderen Käufer suchen, wenn sie auf diese Weise einen besseren Preis erziele. Da der Leasingnehmer seinerseits im vorliegenden Fall kein Kaufrecht habe, sei die Chance einer Wertsteigerung beim Leasinggeber angesiedelt. Daher sei das Leasinggut bei Vorliegen eines Andienungsrechtes dem Leasinggeber zuzurechnen (Quantschnigg/Jezek/Langer/Pilz, a.a.O., 142ff).

Voraussetzung für die Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasinggeber sei auch ein realistisch kalkulierter Andienungspreis, da nur dann die Andienungsfreiheit beim Leasinggeber erhalten bleibe. So würde der Leasinggeber bei einem sehr hohen Andienungspreis und damit niedrig gehaltenen laufenden Leasingzahlungen in den meisten Fällen von seinem Optionsrecht Gebrauch machen müssen. Nur eine Kaufoption des Leasingnehmers gleichzeitig mit einem Andienungsrecht des Leasinggebers führe zu einer Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Leasingnehmer.

Eine Kaufoption des Leasingnehmers sei im vorliegenden Fall nicht vereinbart. Das von der Finanzbehörde behauptete Kaufrecht des Leasingnehmers zum kalkulatorischen Restwert sei im Bereich des Immobilienleasings absolut branchenunüblich. Auch die im Mobilienleasing „branchenübliche“ Vorgangsweise der Überlassung des Leasinggutes nach Ablauf der Grundmietzeit an den Leasingnehmer sei nach der Rechtsprechung des VwGH nicht einem von vornherein eingeräumten Recht des Leasingnehmers gleichzusetzen – auch nicht in wirtschaftlicher Hinsicht.

Ebenso branchenunüblich sei bei Vorliegen eines Andienungsrechtes, gleichzeitig eine Kaufoption zu vereinbaren und liege eine solche auch nicht vor. Das vereinbarte Andienungsrecht ändere daher nichts an der Zurechnung des Leasingobjektes zum Leasinggeber/zur Bf. Es gehe auch die Ansicht der Behörde, dass es sich wirtschaftlich um Vollamortisationsverträge handle, mangels Bestehens einer Kaufoption ins Leere.

- (Behauptete) 100%ige Vorleistungen (Refinanzierung) und umfangreiche Kautionsleistungen durch den Leasingnehmer (Pkt. 2.6.)

Darlehen der Sparkasse ***8***

Die Finanzbehörde meine, dass aufgrund der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung die Bank als integrierter Teil der Leasinggeberseite anzusehen sei. Das der ***7*** durch die Sparkasse gewährte Darlehen sei als (indirekte) Vorleistungen des Leasingnehmers zu qualifizieren, woraus sich unter Einbeziehung der 50% Kautionsleistung eine 100%ige Vorleistung ergebe.

Dazu werde festgehalten: Die Körperschaftsteuer ist im Bereich der persönlichen Steuerpflicht vom Prinzip der Maßgeblichkeit der (zivilrechtlichen) Rechtsform geprägt. Für die Steuerrechtssubjektivität ist die gewählte zivilrechtliche Rechtsform, nicht der wirtschaftliche Gehalt maßgeblich.

Wegen der eigenen Rechtssubjektivität der Körperschaften sei jedoch scharf zwischen der Sphäre der juristischen Person und der ihrer Gesellschafter zu trennen. Der Grundsatz der Individualbesteuerung gelte auch für wirtschaftlich unselbständige Körperschaften, die in einem mehr oder weniger starken Abhängigkeitsverhältnis zu einer beteiligten natürlichen oder juristischen Person stehen, wie zB bei einer Umsatzsteuerorganschaft. Auch bei einer Eingliederung in eine Unternehmensgruppe bleibe die Steuersubjektivität der Körperschaft bestehen. Das Trennungsprinzip bzw. der Grundsatz der Individualbesteuerung werde von der

Judikatur voll anerkannt.

Die Finanzbehörde verletze mit ihrer Ansicht zum Darlehen das Trennungsprinzip. Die Behörde gehe von einer verfehlten „Konzernbetrachtung“ aus.

Es werde in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass die Bf in den gegenständlichen Jahren keine Organgesellschaft in der Umsatzsteuerorganschaft der Bank gewesen sei. Die Bf sei erst ab 2013 Mitglied der Unternehmensgruppe der Bank nach § 9 KStG.

Die Feststellung zur Vollorganschaft der ***7*** mit der Bank als Organträger sei für den vorliegenden Fall irrelevant.

Das vom Leasingnehmer an die ***7*** gewährte Darlehen sei nicht an die Bf weitergegeben worden. Dies wäre betriebswirtschaftlich wenig zweckmäßig gewesen und hätte zu einer Überliquidität geführt, denn die Refinanzierung des Leasingvertrages sei durch ein Darlehen der Bank erfolgt. Das der ***7*** gewährte Darlehen sei auch nicht an die Bank weitergegeben worden. Dazu habe die Finanzbehörde auch keine Feststellungen getroffen. Aus dem Leasingvertrag habe sich keine Berechtigung oder Verpflichtung des Leasingnehmers ergeben, das Leasinggeschäft zu finanzieren und gebe es auch keine diesbezüglichen Nebenabreden.

Das der Bf. von der Bank und das von der Sparkasse ***8*** der ***7*** gewährte Darlehen seien voneinander unabhängig. Der zu marktüblichen Konditionen vergebene Kredit sei Teil des gewerblichen Kreditgeschäftes der Sparkasse. Der Kredit sei nicht der erste, den die Sparkasse der ***7*** bzw. den Konzerngesellschaften gewährt habe. Die Einordnung der Refinanzierungslinie, die gar nicht der Bf. gewährt bzw. an sie in irgendeiner Form weitergeleitet worden sei, in den leasingtechnischen Begriff „Vorleistungen“ sei eine willkürliche Vorgangsweise und völlig verfehlt. Es liege daher keine 100%ige Vorleistung durch den Leasingnehmer und keine Zurechnungsschädlichkeit iSd § 24 BAO vor.

Zu den vertraglich vereinbarten Kautionen als Vorleistungen:

Im gegenständlichen Leasingvertrag seien monatliche Kautionen von 0,2083% der Gesamtinvestitionskosten zu zahlen, womit sich diese laufenden Kautionen zum Ende der Grundmietzeit nach 20 Jahren auf 50% summieren. Nach Ablauf des Leasingvertrages sei die Kaution zurückzuzahlen. Nach Literatur und EStR Rz 146 seien Vorleistungen zB Kautionen des Leasingnehmers bis 50% der Anschaffungs-/Herstellungskosten zulässig. Diese Regelung sei wegen des Gleichklangs zwischen Einkommen-/Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer auch bei der Umsatzsteuer anzuwenden.

Der Verwaltungsgerichtshof habe Zurechnungsänderungen zum Leasingnehmer in Fällen bestätigt, denen Vorleistungen des Leasingnehmers von 75% bis 90% zugrunde liegen. Vorleistungen, die 70% der Gesamtinvestitionskosten nicht übersteigen, würden somit nicht zu einer Zurechnung des Leasinggutes zum Leasingnehmer führen. Die Höhe der Sicherstellungskautions sei leasingvertragstypisch und rückforderbar. Umstände, die auf einen vorab vereinbarten Eigentumsübergang durch eine „Vorauszahlung (oder Teilvorauszahlung)

des Restwertes“ schließen lassen, würden nicht vorliegen. Die vereinbarten Kautionen würden daher keine Änderung der Zurechnung des Leasinggutes bewirken.

Zum Gesamtbild der Verhältnisse (Pkt. 2.7.)

Die Rechtsansicht der Finanzbehörde, dass der Leasingnehmer wirtschaftlicher Eigentümer des Sparkassengebäudes iSd § 24 Abs. 1 lit d BAO sei und eine Werklieferung mit Kreditgewährung vorliege, sei mit der geltenden Rechtslage nicht vereinbar.

- Die Mitwirkung des Leasingnehmers bei der Planung und Realisierung sei leasingvertragstypisch und wirtschaftlich begründet.
- Der Baurechtszins sei marktkonform.
- Die vertraglich vereinbarten Risikoüberwälzungen an den Leasingnehmer seien leasingvertragstypische Bestimmungen.
- Der Leasingnehmer partizipiere nicht an den Wertsteigerungen des Leasinggutes, die Wertsteigerungschance liege ausschließlich bei der Bf.
- Es gebe keine 100%igen Vorleistungen des Leasingnehmers.
- Die vereinbarten Kautionen würden innerhalb der von der Judikatur und den Einkommensteuerrichtlinien vorgegebenen Grenzen liegen.

Das Leasinggut sei daher der Bf als Leasinggeber zuzurechnen.

Die Umsatzsteuerbescheide 2008 – 2013, die Körperschaftsteuerbescheide 2008 und 2009 und die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied 2010 – 2012 seien daher abzuändern.

Eine zahlenmäßige Darstellung ist der Beschwerde beigelegt.

Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 20.3.2015 zur Beschwerde

Darin war u.a. zu den Punkten der Beschwerde festgehalten:

Zu Pkt 2.1.: Das Leasingprojekt Sparkasse ***8*** sei in der Konzeption und der rechtlichen Ausgestaltung analog zu den Bankleasingmodellen im Prüfungszeitraum 2004 – 2007 erfolgt.

Zu Pkt 2.2.: Mietobjekte könnten zwar auf die Bedürfnisse potenzieller Mieter zugeschnitten werden und sei einer diesbezüglichen Mitwirkung des Leasingnehmers zuzustimmen. Durch den Baubeauftragungsvertrag seien jedoch wesentliche Aufgaben und Risiken des Leasinggebers als zivilrechtlicher Bauherr auf den Leasingnehmer überwält worden.

- Der Leasingnehmer übernehme in eigener Verantwortung die mit der schlüsselfertigen Herstellung verbundenen Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten und Leistungsvergaben.
- Der Leasingnehmer hafte für eine sach- und fachgerechte sowie gesetzmäßige Planung, Koordinierung und Bauüberwachung sowie Bauführung
- Der Leasingnehmer übernehme die Abwicklung der Gewährleistungsansprüche inklusive Schad- und Klagelösungen des Bauherrn.

Auch wenn die Planungs-, Koordinierung- und Bauüberwachungsarbeiten unter Führung von Professionisten vorgenommen worden seien, hafte dennoch der Leasingnehmer gegenüber dem Leasinggeber für die ordnungsgemäße Abwicklung. Laut Beschwerde habe der Leasingnehmer in diesem Zusammenhang keine Tätigkeiten ausgeübt. Der Zweck des Baubeauftragungsvertrages könne daher nur die Überwälzung von Risiken in der Baurealisierungsphase auf den Leasingnehmer sein, die ein potenzieller Mieter nicht tragen würde. Die baubehördliche Bewilligung der Gemeinde vor der internen Projektgenehmigung belege, dass der Leasingnehmer bereits umfangreiche eigenverantwortliche Projektarbeiten bis zur Genehmigungsreife vor Realisierung der Leasingkonstruktion vorgenommen habe.

Zu Pkt 2.3.: Hinsichtlich einer fremdverhaltenskonformen Gestaltung des Baurechtszinses von 2% habe die Bf bislang keinerlei nachvollziehbare Unterlagen bzw Quellenangaben vorgelegt. Es sei eine Verkehrswertermittlung vom 12.3.2008 über einen Verkehrswert der gegenständlichen Liegenschaft über € 507.000,00 übergeben worden, wobei der Grundanteil € 55.280,00 betrage (11% des Verkehrswertes). Aufgrund der Höhe bzw des doch wesentlichen Verkehrswertanteiles sei der Wertverzehr des Altgebäudes bei der Ermittlung des Baurechtszinses einzubeziehen. Der Ertragswert sei mit € 45.658,08 (inklusive Bodenanteil) angesetzt worden, dem ein Baurechtszins von € 10.140,00 gegenüberstehe. Als Kapitalisierungszinssatz seien 5,8% herangezogen worden. Dieser bewege sich in der in der Niederschrift angeführten Bandbreite. Der angemessene Liegenschaftszinssatz liege aufgrund des Vergleichswertes lt. Niederschrift bzw lt. Verkehrswertgutachten bereits wesentlich höher als der angesetzte Wert von 2%. Diese Diskrepanz sei von der Betriebsprüfung bei der Gesamtbeurteilung mitberücksichtigt worden.

Zu Pkt 2.4.: Ein Finanzierungsleasingvertrag sei ein Vertrag „sui generis“, der steuerlich als Mietvertrag oder Ratenkaufvertrag einzuordnen sei. Die leasingtypischen Vertragsteile würden einzeln für sich noch keine Zurechnungsänderung an den Leasingnehmer auslösen, sie seien jedoch als Indizien im Rahmen der wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung miteinzubeziehen. Die Betriebsprüfung sei in ihrer Ansicht bestärkt, dass eine größtmögliche Überwälzung von Risiken auf den Leasingnehmer beabsichtigt sei, die weit über jene eines Mietvertrages hinausgehe.

Zu Pkt 2.5.: Durch das Andienungsrecht werde das Verwertungs- und Wertminderungsrisiko auf den Leasingnehmer überwält. Damit werde dem Leasinggeber mindestens die Amortisation seiner Investitions-, Verwaltungs- und Finanzierungskosten zugesichert, d.h. eine Vollamortisation. Eine Kaufoption habe die Bf verneint bzw habe die Betriebsprüfung keine Kaufoption nachweisen können. Die Veräußerung des Leasinggutes am Ende der Grundmietzeit zum noch offenen Restwert sei branchenüblich, wenn der Leasingnehmer dies verlange. Es sei auch der Zweck eines Kautionsmodells, bis zum Ende der unkündbaren Grundmietzeit die noch offenen Restwerte anzusparen.

Das Andienungsrecht sei für die Behörde ein weiteres Indiz im Rahmen der Gesamtbetrachtung.

Zu Pkt 2.6.1.: Aufzuzeigen seien in Hinblick auf das Darlehen der Sparkasse die gesellschaftsrechtliche Verflechtung der beteiligten Gesellschaften, interne Leistungsbeziehungen und Entscheidungsfindung auf Seiten der Group. Auch wenn der Leasingnehmer der ***7*** bereits andere Kredite gewährt habe, handle es sich bei der gegenständlichen Finanzierung um ein Darlehen, das hinsichtlich Zeitpunkt, Höhe, Ausnützung, Rückführung, Besicherung und interner Vorgaben mit den Eckdaten des Leasingobjektes übereinstimme. Eine Berücksichtigung als Vorleistungen erscheine daher bei der Zurechnungsbeurteilung im Rahmen der freien Beweiswürdigung notwendig.

Zu Pkt 2.6.2.: Der von der Bf dargestellte Sachverhalt zur Höhe der Kautionszahlungen stimme mit den Ausführungen der Betriebsprüfung überein. Auch die EStR würden Vorleistungshöchstgrenzen von 75% bzw 50% ab Mai 2007 ausweisen.

Der VwGH habe sich jedoch bisher nicht für eine prozentuelle Grenze von Vorleistungen im Verhältnis zu den Investitionskosten festgelegt.

Die Kautionszahlungen seien als „Vorleistungen des Leasingnehmers“ in die Gesamtbeurteilung einzubeziehen. Die Höhe der Kautionen bzw. sonstigen Vorleistungen (Darlehen) würden ein Indiz für das Engagement des Leasingnehmers hinsichtlich des Leasingobjektes im Rahmen der Zurechnungsbeurteilung darstellen. Durch die Sicherstellung mittels Kautionen bzw Darlehen erfolge eine 100%ige Besicherung des Leasingengagements auf Seiten des Leasinggebers. Das Engagement des Leasingnehmers sei insofern überaus hoch, als der OGH in seiner Entscheidung aus dem Jahr 1996 bei üblichen Mietverhältnissen Sicherstellungen bis zu sechs Bruttomonatsmieten als gerechtfertigt ansehe.

Zu Pkt 2.7.: Die Bf gehe auf die leasingtypischen Bestimmungen einzeln ein, nehme jedoch keine Gesamtbetrachtung vor. Die seitens der Rechtsprechung entwickelten Kriterien würden jedoch für sich allein aufgrund der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten keine abschließende Betrachtung darstellen. Das Leasingprojekt sei in seiner Gesamtheit zu beurteilen. Die Zurechnungsentscheidung in der Gesamtbetrachtung beruhe auf folgenden wesentlichen Punkten:

- Individuelle Planung und Bauausführungsrisiko durch den Leasingnehmer
- Leasingnehmer trage das Verwertungs- und Wertminderungsrisiko, Sicherung der Vollamortisation für den Leasinggeber
- Übertragung wesentlicher Risiken auf den Leasingnehmer
- Umfangreiche Vorleistungen durch den Leasingnehmer entsprechen 100% der Investition
- Langfristiges und risikoträchtiges Engagement des Leasingnehmers, welches bei einer vernünftigen wirtschaftlichen Vorgangsweise ein Leasingnehmer nur eingehen würde, wenn ihm eine langfristige Nutzungsmöglichkeit des Leasingobjektes zustehen würde.

Aus diesen Gründen sei die Betriebsprüfung in Anwendung des § 167 BAO unter Würdigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu einer Zurechnung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gekommen.

Gegenäußerung der Bf. vom 29.9.2015 zur Stellungnahme unter Bezug auf die Punkte der Beschwerde

Um Wiederholungen zu vermeiden, verwies die Bf. zur „Zusammenfassenden Beurteilung der Behörde“ auf Punkt 2.7. der Beschwerde „Gesamtbild der Verhältnisse“. Weiters wurde u.a. ausgeführt:

Zu Pkt 2.2.: Die Finanzbehörde behauptete, dass durch den Baubeauftragungsvertrag wesentliche Aufgaben und Risiken des Leasinggebers als zivilrechtlichen Bauherrn auf den Leasingnehmer überwältzt würden und ein Mieter solche Risiken nicht tragen würde. Die Finanzbehörde negiere damit, dass ein Finanzierungsleasingvertrag ein von freier Vertragsgestaltung geprägter Vertragstyp „sui generis“ sei, der lt. Literatur keine schematische Anwendung des für andere Vertragstypen konzipierten Gesetzesrechts gestatte. Die Finanzbehörde übersehe, dass die mit der Herstellung des Bauprojektes verbundenen Tätigkeiten ausschließlich von Fremdfirmen durchgeführt worden seien, deren Honorare in die Gesamtinvestitionskosten des Leasingobjektes eingeflossen seien. Der Leasingnehmer sei ein Kreditinstitut, habe nicht über das notwendige Wissen verfügt und sei mangels Tätigkeit auch kein entsprechendes Entgelt verrechnet worden. Die Leasinggeberin / Bf. habe die Leistungsvergaben vorgenommen. Auch die Erteilung der baubehördlichen Bewilligung an den Leasingnehmer bereits vor der internen Genehmigung des Leasinggebers für die Projektfinanzierung sei kein Indiz für eine Zurechnungsänderung. Die Mitwirkung des Leasingnehmers sei ein selbstverständlicher, notwendiger Bestandteil von Immobilienleasingverträgen.

Zu Pkt 2.3.: Grundsätzlich werde der Baurechtszins dem Liegenschaftszins gleichgesetzt. Dies treffe auf den gegenständlichen Baurechtsvertrag jedoch nicht zu, wobei auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen werde. Eine nach Meinung der Finanzbehörde erforderliche Berücksichtigung eines Wertverzehrs des Gebäudealtbestandes sei nicht notwendig, da das Gebäude 300 Jahre alt sei und überdies ein Teil dieser alten Gebäudesubstanz, ein Nebengebäude, bei Errichtung des Zubaus komplett abgerissen worden sei.

Zu Pkt 2.4. und zu Pkt 2.5.: Die Bf. verwies auf die Beschwerde und die bisherigen Ausführungen.

Zu Pkt 2.6.1.: Die Bf. verwies auf die Beschwerde und die bisherigen Ausführungen, da die Finanzbehörde nicht auf die Argumente der Bf. eingegangen sei.

Zu Pkt 2.6.2.: Den in der Beschwerde zitierten Erkenntnissen des VwGH würden Vorleistungen von ca. 75% bis 90% zugrunde liegen. Vorleistungen, welche 70% der Gesamtinvestitionskosten nicht übersteigen, würden damit nicht zu einer Zurechnung des Leasinggutes zum Leasingnehmer berechtigen. Die Finanzbehörde qualifiziere die Darlehen des Leasingnehmers an die ***7*** als (indirekte) Vorleistungen, was, wie bereits dargelegt, der Rechtslage

widerspreche. Die Finanzbehörde gehe auf die Gegenargumente der Bf. nicht ein. Der Hinweis der Finanzbehörde auf Sicherstellungen bei Mietverhältnissen sei verfehlt, da die vorliegenden Kautionen leasingvertragstypische Sicherstellungskautionen seien. Die Kaution in der im Leasingvertrag vereinbarten Höhe sei nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise, Rechtsprechung, Lehre und Verwaltungsübung vertragstypisch und branchenüblich. Nach der Rechtsprechung des OGH komme beim Teilamortisationsvertrag (wie hier) eine generelle Heranziehung der Vorschriften über den Bestandsvertrag nicht in Betracht.

Zu Pkt 2.7.: Die Finanzbehörde argumentiere, dass ein Leasingnehmer ein derartig umfangreiches Engagement nur bei einer langfristigen Nutzungsmöglichkeit eingehen würde. Diese vage Argumentation sei nicht geeignet, die Zurechnungsänderung zu stützen, da es sich beim vorliegenden Vertrag um einen langfristigen Nutzungsvertrag handle. Das Leasinggut sei wie bisher der Bf. als Leasinggeberin zuzurechnen, da die Rechtsansicht der Finanzbehörde der geltenden Rechtslage widerspreche.

Beschwerdevorentscheidung (BVE) samt Begründung vom 13.10.2015

Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide für 2008 – 2013, Körperschaftsteuerbescheide für 2008 und 2009 und Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für 2010 – 2012 mit der BVE ab.

In der gesonderten Begründung vom 13.10.2015 fasste das Finanzamt den Sachverhalt zusammen und verwies im Wesentlichen auf die Stellungnahme der Betriebsprüfung. Die Finanzbehörde habe im ersten Schritt die einzelnen Vertragselemente untersucht und auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt überprüft. Im zweiten Schritt sei eine Gesamtbetrachtung des Sachverhaltes vorgenommen worden. In allen fünf Fällen der Leasingverträge würde kein Immobilienleasing, sondern zum Zeitpunkt der Fertigstellung eine Werklieferung mit Kreditgewährung vorliegen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise seien die gegenständlichen Wirtschaftsgüter den Leasingnehmern zuzurechnen. Durch die Beschwerde bzw die Gegenäußerung seien die Argumente der Finanzbehörde nicht widerlegt worden.

Mit Vorlageantrag vom 6.11.2015 beantragte die Bf unter Verweis auf die bisherigen Schriftsätze die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG).

Mit **Eingabe (Beschwerdeergänzung) vom 26.11.2019** erstattete die Bf an das BFG ein ergänzendes Vorbringen, das sich auf den vorliegenden Beschwerdefall sowie die Beschwerde zu den Vorjahren 2004 – 2007 bezieht.

Die Rechtsansicht der Abgabenbehörde zu den gegenständlichen Immobilienleasingverträgen über Bankgebäude sei auch in Hinblick auf das Erkenntnis VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071, in dem der Verwaltungsgerichtshof Kriterien für die Zurechnung von Leasinggütern beim Immobilienleasing, insbesondere von Bankgebäuden, entwickelt habe, verfehlt.

Nach dem genannten Erkenntnis des VwGH sei die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere danach zu beurteilen, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von

Wertminderungen trägt, also der Leasinggeber oder der Leasingnehmer. Dabei sei zu berücksichtigen, welche Vereinbarungen für den (Regel-)Fall bestehen, dass der Leasingvertrag bis zum Ende der Grundmietzeit laufe.

In den gegenständlichen Fällen treffe den Leasingnehmer während der Grundmietzeit ein Kündigungsverzicht. Dieser habe das Leasingobjekt bei Beendigung des Leasingvertrages dem Leasinggeber zurückzustellen. Bei einem solchen Sachverhalt gehe der VwGH davon aus, dass die Chancen und Risiken von Wertänderungen im Regelfall in der Sphäre des Leasinggebers liegen werden. Das Andienungsrecht des Leasinggebers ermögliche ihm, vom Leasingnehmer zu verlangen, den Leasinggegenstand nach Ablauf der Grundmietzeit zum kalkulatorischen Restwert zu kaufen. Dieses (einseitige) Gestaltungsrecht könne der Leasinggeber nach seinem freien Ermessen ausüben. Alternativ könne der Leasinggeber den Leasinggegenstand entsprechend der Marktlage an einen anderen Käufer verkaufen, wenn sich ein besserer Preis erzielen lasse, oder von einem Verkauf Abstand nehmen und an einen anderen Mieter vermieten. Der Leasingnehmer habe dagegen in den vorliegenden Fällen keine Möglichkeit, das Eigentum am Leasinggegenstand aus eigenem Willen aktiv zu erwerben. Er habe keine Kaufoption. Daraus folge, dass die Chance auf eine Wertsteigerung beim Leasinggeber angesiedelt sei, das Risiko einer Wertminderung beim Leasingnehmer. Ein wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers sei damit zu verneinen, da dazu „Substanz und Ertrag“ (bzw die Entscheidungsbefugnis darüber) „vollständig und auf Dauer“ bei diesem liegen müsse, was aber gerade nicht der Fall sei (vgl. Teilamortisationserlass des dt. Bundesministeriums für Finanzen vom 22.12.1975).

Der Verwaltungsgerichtshof verweist auf das Urteil EuGH 4.10.2017, C-164/16 *Mercedes Benz Financial Services UK Ltd*, wonach eine umsatzsteuerliche Lieferung bei Leasingverträgen nur dann vorliege, wenn dem Leasingnehmer eine Kaufoption eingeräumt sei und die Ausübung der Option für den Leasingnehmer die einzige wirtschaftlich rationale Möglichkeit sei.

In den gegenständlichen Fällen habe der Leasingnehmer keine Kaufoption, womit eine umsatzsteuerliche Lieferung von vornherein nicht möglich sei.

Unter Anwendung der vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien komme das wirtschaftliche Eigentum am Leasinggegenstand in allen gegenständlichen Fällen dem Leasinggeber zu.

Die weiteren Argumente der Finanzbehörde, auf welche sie die Zurechnungsänderung stütze, seien damit nicht relevant. Die konkrete Gestaltung des Baurechtszinses sage nichts darüber aus, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trage.

Ebenso sei für die Beurteilung dieser Frage die Mitwirkung des Leasingnehmers bei der Planung und Realisierung des Um- und Zubaus des Bankgebäudes nicht von Relevanz. Davon abgesehen sei im Wirtschaftsleben auch bei langfristigen „reinen“ Mietverträgen über Immobilien eine erhebliche Mitwirkung des zukünftigen Mieters bei der Planung und Ausführung von Adaptierungs- und Umbauarbeiten zu beobachten. Ein solcher Mietvertrag könne in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht ernsthaft in einen Kaufvertrag umgedeutet werden. Spezialleasing liege auch nach Ansicht der Finanzbehörde nicht vor.

Die Finanzbehörde gehe von Vorleistungen der Leasingnehmer jeweils im Ausmaß von 100% aus. Auch dem zitierten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes liege ein Sachverhalt zu Grunde, bei dem vom Bundesfinanzgericht ebenfalls Vorleistungen von 100% festgestellt worden seien. Nach der Rechtsansicht des VwGH sei es aber offensichtlich nicht (mehr) notwendig, das Vorliegen von solchen Vorleistungen als zusätzliches Kriterium für die Zurechnung des Leasinggutes heranzuziehen, wenn sich auf Grund anderer Aspekte bereits eindeutig eine Zurechnung zum Leasinggeber ergeben habe. Wenn nach den Kriterien des VwGH der wirtschaftliche Eigentümer feststehe, brauche das Thema der Vorleistungen nicht weiterverfolgt werden.

Abgesehen davon habe die Bf. in den Beschwerden ausführlich begründet, dass keine 100%igen Vorleistungen des Leasingnehmers vorgelegen seien. Die diesbezügliche Ansicht der Behörde sei verfehlt.

Weiters verweise der VwGH darauf, dass für die Frage der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zu prüfen sei, ob nach Ende der Grundmietzeit nicht alternativ eine Fortsetzung des Mietvertrages in Betracht gekommen wäre.

Bei Beachtung dieses Aspektes wäre wohl ein weiteres Argument gegen die Zurechnung der Leasinggegenstände zum Leasingnehmer zu Tage getreten. Die Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an die jeweilige Sparkasse als Leasingnehmer sei daher falsch.

Diese Rechtsansicht der Abgabenbehörde widerspreche auch den Leitlinien des dt. Bundesfinanzhofes in seinem Urteil vom 26.1.1970, wonach nur ein Leasingvertrag mit Optionsrecht des Leasingnehmers auf späteren Kauf (oder weitere Miete) zu einem wirtschaftlich nicht ausschlaggebenden Preis wirtschaftliches Eigentum begründen können, wenn die Grundmietzeit und betriebswirtschaftliche Nutzungsdauer des Leasinggegenstandes nicht annähernd ident seien und kein Spezialleasing vorliege.

Die bisherigen Anträge bleiben aufrecht.

Stellungnahme des Finanzamtes für Großbetriebe vom 19.9.2024 zum Ergänzungsschreiben

Die Abgabenbehörde nahm in der Folge zum Ergänzungsschreiben vom 26.11.2019 und dem genannten Erkenntnis, VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071, u.a. wie folgt Stellung:

Diesem Erkenntnis vorgelagert habe der VwGH im zugrundeliegenden Fall die Entscheidung des BFG wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben, aber über die Zurechnung des Leasingobjektes keine Aussagen getroffen (VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0006).

In der Folge habe das BFG das wirtschaftliche Eigentum am Leasingobjekt der Leasingnehmerin zugerechnet und es sei ein abweisendes Erkenntnis ergangen, das der VwGH neuerlich wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben habe (VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071).

Der VwGH habe in diesem Erkenntnis bemängelt, dass das BFG nicht aufgezeigt habe, dass am Ende der Grundmietzeit davon ausgegangen werde müsse, dass die Leasingnehmerin – bei Unterstellung einer wirtschaftlich rationalen fremdüblichen Vorgangsweise – von der im Leasingvertrag angesprochenen Möglichkeit, das Leasingobjekt zu erwerben, Gebrauch machen werde. Das Vorliegen einer Lieferung des Leasingobjektes an die Leasingnehmerin

(Großmuttergesellschaft) sei – so der VwGH – im Übrigen auch dann zu verneinen, wenn die Leasinggeberin (Revisionswerberin) dem Willen der Leasingnehmerin derart untergeordnet sei, dass sie keinen eigenen Willen habe (Umsatzsteuerorganschaft). Dies habe das BFG nicht erhoben.

Zu der im Ergänzungsschreiben der Bf. behaupteten Entwicklung von Zurechnungskriterien entgegnete die Finanzbehörde, dass dem in Rede stehenden Erkenntnis des VwGH keine neuen bzw. Abänderungen der bestehenden Kriterien für die Zurechnung von Leasinggütern zu entnehmen seien.

Zu der vom VwGH angeführten Umsatzsteuerorganschaft zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer merkte die Abgabenbehörde an, dass es sich bei innerorganschaftlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen um nicht steuerbare Innenumsätze handle. Unabhängig von der ertragsteuerlichen Zurechnungsbeurteilung sei hier ein Vorsteuerabzug für das Leasingobjekt nicht möglich, da sie mit unecht befreiten Umsätzen der Leasingnehmerin (Kreditinstitut) im Zusammenhang stünden. Sollte keine Umsatzsteuerorganschaft vorliegen, seien für derartige Konzernlieferungen die allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden. Das Vorliegen einer Umsatzsteuerorganschaft sei eine Sachverhaltsfrage. Im gegenständlichen Fall liege keine Umsatzsteuerorganschaft zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer vor, da die organisatorische und eine ausreichende finanzielle Eingliederung fehle. Zu den Möglichkeiten am Ende der Grundmietzeit verwies die Finanzbehörde darauf, dass die gegenständlichen Leasingverträge auf unbestimmte Dauer mit sechsmonatiger Kündigungsfrist abgeschlossen seien. Die Leasingnehmerin verzichte jedoch während der Grundmietzeit auf ihr Kündigungsrecht.

Hinsichtlich der beschwerdegegenständlichen Leasingobjekte bestünden am Ende der unkündbaren Grundmietzeit folgende Möglichkeiten:

- Die Leasinggeberin nehme das Andienungsrecht in Anspruch und überwälze das Verwertungs- und Wertminderungsrisiko zur Sicherstellung der Vollamortisation.

Die Leasingnehmerin erwerbe das Leasingobjekt zum offenen Restfinanzierungswert. Ein Zahlungsfluss finde nicht statt, da der Betrag bereits mittels Kauttionen geleistet worden sei. Die Gesamtgestaltung bzw. Kalkulation der Leasingkonstruktion sei auf den Zeitpunkt der unkündbaren Grundmietzeit ausgerichtet. Damit werde die Umsetzung des ursprünglich geplanten Vorsteuervorteils sichergestellt. (Berechnung in den Beilagen). Diese Annahmen würden durch die mittlerweile tatsächlich gesetzten Handlungen bis zum heutigen Zeitpunkt (Rückoption, unecht befreiter Verkauf am Ende bzw. vor Ablauf der Grundmietzeit) bestätigt.

- Der Leasingvertrag laufe unverändert weiter.

Die Kalkulation der Leasingraten beruhe auf einem Prozentsatz der Gesamtinvestitionskosten abzüglich eventueller Einmalkauttionen (Pkt III Z 2a des Leasingvertrages). Am Ende der Grundmietzeit sei der Kredit der Leasingnehmerin rückgeführt. Dieser sei für die Refinanzierung des Leasingobjektes nicht mehr erforderlich, da der noch aushaftende Restwert des Leasingobjektes zu diesem Zeitpunkt durch Kauttionen gedeckt werde. Die laufende

Kautionszahlung ende mit Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit. Die Leasingraten würden ab diesem Zeitpunkt weiterlaufen. Da die Kautionen mit dem tatsächlichen kalkulatorischen Restwert begrenzt seien (Pkt III Z 5 des Leasingvertrages), habe daher gleichzeitig eine laufende Rückzahlung der Kautions in Höhe des Überschreitens dieses Wertes zu erfolgen. Sollte der tatsächliche kalkulatorische Restwert € 0,00 erreichen, sei aber weiterhin die Leasingrate zu leisten, obwohl der Leasinggeber bereits eine Vollamortisation erreicht habe.

- Die Leasingnehmerin erwerbe entsprechend dem branchenüblichen Verhalten das Leasingprojekt zum offenen Restwert. Sie stelle während der Grundmietzeit die Refinanzierung des Leasingobjektes sicher bzw übernehme sämtliche Risiken in der aufrechten Vertragslaufzeit. Zum Ende der Grundmietzeit sei der offene Restwert bereits mittels Kautionen angespart. Die Gesamtkonstruktion bzw Kalkulation des jeweiligen Leasingobjektes sei auf das Ende der unkündbaren Grundmietzeit gerichtet.

- Bei einer Kündigung des Leasingvertrages bekomme die Leasingnehmerin die Kautions retourniert, sofern keine Haftung für Schäden etc. eingetreten sei. Sie müssen den alten langfristig bestehenden Firmensitz aufgeben. Sie erhalte als Baurechtsgeber für die Restlaufzeit des Baurechtsvertrages lediglich einen nicht fremdüblichen Baurechtszins. Das Altgebäude werde nicht amortisiert. Die Leasingverträge seien auf längere Zeiträume ausgelegt. Durch die Vertragsbedingungen sei dokumentiert, dass die Leasingnehmer die Leasingobjekte auf Dauer nutzen möchten – wegen der Refinanzierung der Leasingobjekte durch die Leasingnehmer und den umfangreichen Risikoübernahmen.

- Die Aufnahme von Verhandlungen über Vertragsänderungen werde von der Finanzbehörde als unwahrscheinlich eingestuft, vor allem wegen den umfangreichen Risikoübernahmen durch die Leasingnehmer.

Bei Finanzierungsleasingverträgen - wie hier – liege das Hauptaugenmerk der Leasinggeberin in der Finanzierungsfunktion, also der Erzielung einer Gewinnspanne aus der Finanzierung (die in den gegenständlichen Fällen teilweise nicht vorliege), und nicht im langfristigen Besitz und der Bewirtschaftung von Immobilien bzw der Realisierung von stillen Reserven. Die Leasingkonstruktion sei auf das Ende der Grundmietzeit ausgerichtet (zB. Kalkulation des Leasingverhältnisses bzw dessen Refinanzierung, Ansammlung des Kaufpreises am Ende der Grundmietzeit durch Kautionen).

Es sei davon auszugehen, dass ein Leasingnehmer keine Vollrefinanzierung des Leasingobjektes, keine durch ihn ermöglichte Schaffung von stillen Reserven beim Leasingobjektes, auf die er keinen Zugriff habe, und keine vollumfängliche Risikoübernahme akzeptiere, wenn er nicht langfristig über das Leasingobjekt verfügen könne. Die Leasingobjekte Sparkasse ***3***, Sparkasse ***4***, Sparkasse ***5*** und Sparkasse ***6*** seien bereits zum Ende der Grundmietzeit (bzw Sparkasse ***6*** nach 12 Jahren) an die jeweilige Leasingnehmerin unecht befreit veräußert worden.

Zur Gestaltung des Baurechtszinses sei durch die Behörde aufgezeigt worden, dass keine fremdübliche Ermittlung dessen vorgenommen worden sei. Die beteiligten Gesellschaften gehörten dem Sparkassensektor an und seien in einem umfangreichen Haftungsverbund. Die Gestaltung des Baurechtszinses sei ebenfalls ein Indiz für die vorgesehene langfristige Nutzung durch die Leasingnehmerin/Bestandgeberin, da bei einer offenen Nutzungs- bzw. Verwertungsmöglichkeit entsprechende Vereinbarungen getroffen worden wären. Die Leasingnehmerin/Bestandgeberin hätte ihre Interessen abgesichert.

Das Erkenntnis *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd. C-164/16* vom 4.10.2017

Der EuGH kommt in Auslegung des Art 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSys-RL zu dem Schluss, dass die sogenannten „Agility“-Verträge Finanzierungsleasingverträge seien. Anstelle des unmittelbaren Eigentumserwerbes könne der Leasingnehmer den Leasinggegenstand wie ein Eigentümer nutzen, ohne den gesamten Kaufpreis zum Zeitpunkt der Übergabe entrichten zu müssen.

Für die Qualifikation als Finanzierungsleasing seien zwei Kriterien gemeinsam oder zusammen ausschlaggebend: Gewollte Übertragung des Eigentums am Ende der Laufzeit und/oder abgezinste Summe der Leasingraten entspreche praktisch dem Verkehrswert des Leasinggegenstandes.

Für die Qualifikation einer Lieferung iSd Art 14 Abs. 2 Buchst. b reiche das jedoch im Fall Mercedes Benz nicht aus, da diese Bestimmung ausdrücklich eine Klausel zur Übertragung des Eigentums vorsehe, hier Kaufoption durch den Leasingnehmer.

Ein Vertrag, wonach üblicherweise das Eigentum übergehen solle, dürfe dem Leasingnehmer bei der Ausübung der Kaufoption keine wirtschaftliche Alternative bieten. Verträge, die diese Voraussetzungen erfüllen, sollen dem Steuerpflichtigen Rechtssicherheit bieten. Diese Rechtssicherheit und Erleichterung der Auslegung von iSd Art 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSys-RL Verträgen gelte aber nicht für Ausnahmefälle. Auch der Generalanwalt sehe Leasingverträge, die keine Klausel zum Eigentumsübergang vorsehen, als nicht von dieser Bestimmung umfasst. Das bedeute, dass ein Vertrag (wie im gegenständlichen Fall), der als Finanzierungsleasingvertrag einzustufen sei, aber keine Kaufoption für den Leasingnehmer beinhalte, nicht automatisch ein Mietvertrag sein müsse, besonders wenn die Sachverhaltselemente in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise keinen anderen Schluss zulassen, als dass die „Übertragung des Eigentums“ unter Berücksichtigung des Steuervorteils der Gestaltung, von vorne herein beabsichtigt gewesen sei. Wenn ein Vertrag nicht unter die lex specialis des Art 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSys-RL falle, sei der Umsatz nach der allgemeinen Bestimmung des Art 14 Abs. 1 MwStSys-RL zu beurteilen.

Liege daher bei Leasinggeschäften keine zivilrechtliche Eigentumsübertragung iSd EuGH vor, sei die Transaktion nicht automatisch als sonstige Leistung zu behandeln. Es sei vielmehr nach dem Grundtatbestand des Art 14 Abs. 1 MwStSys-RL zu prüfen, ob eine Verschaffung der Verfügungsmacht vorliege. Eine Anknüpfung an die ertragsteuerlichen Kriterien bei der Beurteilung, ob ein Leasinggut von Anfang an dem Leasingnehmer zuzurechnen sei und daher

umsatzsteuerlich von einer Lieferung im Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstandes auszugehen sei, stehe nicht in Widerspruch zum EuGH-Urteil Rs Mercedes Benz (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, EuGH-Urteile, Rs C-164/16 *Mercedes Benz*).

Die Interpretation, dass aufgrund der Aussagen des EuGH nur mehr jene Finanzierungsleasingverträge mit Kaufoption eine Lieferung darstellen können und somit im Umkehrschluss alle anderen Leasingverträge – obwohl ebenfalls Finanzierungsleasing – echte Mietverträge seien, könne nicht analog auf Rechtsfragen mit einem anderen zugrundeliegenden Sachverhalt angewendet werden, wie jene Standardverträge mit fremden Dritten im Ausgangsverfahren.

Der zugrundeliegende Sachverhalt in der Rs *Mercedes Benz* sei nicht mit dem in Beschwerde stehenden Sachverhalt vergleichbar, da der gegenständliche Vertrag ua. ein Andienungsrecht für den Leasinggeber vorsehe, dessen Ausübung jedoch branchenüblich sei.

Die Bf wende die Aussagen des *Mercedes-Benz*-Urteils auf den strittigen Sachverhalt analog an. Der EuGH habe jedoch die analoge Auslegung im Mehrwertsteuerrecht als unzulässig erkannt. Die Zurechnung bei einem Andienungsrecht durch den Leasinggeber sei in der Rs *Mercedes Benz* nicht beurteilt worden. Das genannte EuGH-Urteil sei daher für die Auslegung des strittigen Sachverhaltes nicht anwendbar.

Die Behörde hielt ihre unveränderte Sichtweise fest. Wie schon bisher im Verfahren ausgeführt, sei die wirtschaftliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern nach der Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen. Aufgrund der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten würden die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien keine abschließende Betrachtung erlauben, da das jeweilige Finanzierungsleasingobjekt in seiner Gesamtheit zu beurteilen sei.

Die Außenprüfung habe anhand der einzelnen Vertragselemente im Zuge einer Gesamtbetrachtung eine Zurechnungsänderung vorgenommen.

Weitere Betrachtung iSd § 22 BAO – Missbrauch

Die Behörde gelange nach Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zum Ergebnis, dass die gegenständlichen Leasingprojekte den jeweiligen Leasingnehmern zuzurechnen seien. Selbst bei einer Verneinung der wirtschaftlichen Zurechnung (§§ 21 bzw 24 BAO) an die Leasingnehmer wäre ein Vorsteuerabzug für die Leasingobjekte auf Grundlage des § 22 BAO nicht anzuerkennen, da Missbrauch vorliege.

Nach einer Darstellung der Rechtsprechung des EuGH und des VwGH zum Thema Missbrauch merkte die Abgabenbehörde an, dass es sich beim EuGH-Urteil *Weald Leasing* um Leasing von beweglichen Gegenständen handelte. Darin habe der EuGH ausgesprochen, dass ein Leasingumsatz, der einen Steuervorteil mittels einer gestaffelten Entrichtung der Steuerschuld verschaffe, anstatt eines Erwerbsumsatzes, nicht zu beanstanden sei.

Bei den gegenständlichen Leasingobjekten handle es sich jedoch um Immobilienleasing verbunden mit der, nach österreichischem Recht, Möglichkeit der „Option gemäß § 6 Abs. 2

UStG“ zur nach der gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG unecht befreiten Vermietung zur uest-pflichtigen Vermietung bzw. Widerruf. Es könne damit ein absoluter Steuervorteil auf dem Gebiet der Umsatzsteuer geschaffen werden und nicht nur eine gestaffelte Entrichtung analog zum EuGH Urteil.

Die betroffenen Leasingnehmer seien Kreditinstitute. Gemäß Art 135 Abs. 1 lit b der MWStSysRL sei die Gewährung und die Verwaltung von Krediten durch den Kreditgeber steuerbefreit. Dabei handle es sich um eine unechte Befreiung, die mit dem Verlust des Vorsteuerabzuges verbunden sei. Gemäß Art 168 der MWStSysRL sei der Steuerpflichtige zum Vorsteuerabzug nur dann berechtigt, wenn die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. (§ 12 Abs. 3 UStG). Banken seien daher zum weitaus überwiegenden Teil ihrer bezogenen Vorleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Vertragliche Konstruktionen, die nicht nur zu einer gestaffelten Entrichtung der Umsatzsteuerschuld, sondern zu einem dauernden Steuervorteil führen, würden den Zielsetzungen der MWStSysRL zuwiderlaufen.

Bei den gegenständlichen Leasingprojekten sei die Erlangung eines Steuervorteils im Vordergrund gestanden, wie durch eine Reihe von ungewöhnlichen Vertragsbestimmungen aufgezeigt werde. Siehe dazu auch die Ausführungen in den Niederschriften und Stellungnahmen der Behörde.

Der Zu- und Umbau sei unter der Federführung der jeweiligen Leasingnehmerin erfolgt, die in eigener Verantwortung die mit der Herstellung verbundenen Planungs-, Koordinierungs- und Bauüberwachungsarbeiten und Leistungsvergaben durchzuführen hatte. Sie habe daher die bis zur schlüsselfertigen Übergabe auftretenden Risiken abzudecken und übernehme das Risiko der Kostenüberschreitung.

Für das eingeräumte Baurecht sei kein angemessener fremdüblicher Baurechtszins vereinbart worden, was ein weiteres Indiz sei, dass der Vorsteuervorteil im Vordergrund stehe.

Mit dem Leasingvertrag seien umfangreiche Risikoüberwälzungen an die jeweilige Leasingnehmerin vereinbart worden. Die Leasingnehmerin trage auch die Gefahr im Fall des zufälligen Unterganges des Leasingobjektes, sie verzichte auf die Anwendung des § 1117 ABGB. Die Verpflichtung, in diesem Fall ohne Gegenleistung entgegen fundamentalen Rechtsgrundsätzen des bürgerlichen Rechts Miete bezahlen zu müssen, würde ein Mieter nur eingehen, wenn es sich um einen Finanzierungsleasingvertrag mit anschließender Übertragung des Eigentums an die Leasingnehmerin handle.

Im vorliegenden Fall sei die Möglichkeit, das Leasingobjekt nach Ablauf einer Grundmietzeit zu erwerben, überhaupt nicht vorgesehen.

Ungewöhnlich sei auch die Klausel, dass im Fall von Änderungen der steuerlichen Rechtslage oder deren Auslegung der Leasinggeber Nachteile auf die Leasingnehmerin überwälzen könne. Nicht nachvollziehbar sei, warum ein Mieter dieser Vertragsklausel zustimmen sollten; es sei denn, es habe von vorneherein eine Ausrichtung auf die Erzielung von steuerlichen Vorteilen bestanden.

Unüblich sei auch die Übertragung des Wertminderungs- und Verwertungsrisikos auf die

Leasingnehmerin durch das Andienungsrecht.

Die Leasingnehmerin stelle während der gesamten Vertragslaufzeit die erforderliche Refinanzierung sicher. Die Einmalkautions bzw die laufenden Kautions würden sich auf den offenen Restfinanzierungswert zum Ende der Grundmietzeit belaufen.

Eine Kautions in dieser Höhe sei völlig unangemessen und fremdunüblich. Nach der Rechtsprechung des OGH sei als generelle Richtlinie bei einem üblichen Mietverhältnis eine Kautions von bis zu sechs Bruttomonatsmieten erlaubt. Nur bei einem außergewöhnlichen Sicherungsinteresse des Vermieters könne diese Grenze überschritten werden.

Ein außergewöhnliches Sicherungsinteresse der Leasinggeberin sei nicht ersichtlich:

Die Leasingnehmerin sei ein Kreditinstitut mit entsprechender Bonität. Sie befinde sich mit der Leasinggeberin in einem Sparkassen Haftungsverband. Sie trage sämtliche Risiken aus der Immobilie. Sie stelle die erforderliche Refinanzierung zur Verfügung und diese diene der Leasinggeberin als Sicherheit.

Der Steuervorteil des Konstrukts sei die Geltendmachung der Vorsteuer aus den Investitionen, die der jeweiligen Bank als Nutznießer und Initiator der Investition gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 verwehrt gewesen sei.

Durch Auslagerung der Bauarbeiten würden die Rechnungen auf die Bf lauten und der Vorsteuerabzug scheitere nicht daran, dass die Rechnungsempfängerin unecht befreite Umsätze erbringe. Würde aber Steuerpflichten der Abzug der gesamten Vorsteuer gestattet werden, während ihnen im Rahmen ihrer normalen Geschäftstätigkeit kein Vorsteuerabzug erlaubt sei oder nur ein teilweiser Abzug möglich gewesen wäre, so liefe dies dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität zuwider (vgl EuGH 21.2.2006, Rs c-255/02, Halifax, Rz 80).

Die erzielten Steuervorteile seien in den Beilagen dargestellt.

Dem Vorteil aus dem sofortigen Vorsteuerabzug aus den Investitionen seien die zehnjährigen steuerpflichtigen Umsätze gegenzurechnen.

Es seien zwei Berechnungen angestellt worden:

- ein Widerruf nach 10 Jahren auf unecht befreit, was auch tatsächlich in allen Fällen vorgenommen worden sei und ein Verkauf am Ende der Grundmietzeit (in der Praxis vorherrschende Variante).
- Weiters sei der Vorsteuervorteil aufgrund der tatsächlich bereits vorgenommenen Optionen bzw unecht befreiten Verkäufe der Leasingobjekte berechnet worden.

Aus den Berechnungen sei ein Überhang der geltend gemachten Vorsteuer über die abzuführende Umsatzsteuer ersichtlich. Die gegenständlichen Leasingverhältnisse seien daher ebenfalls nicht anzuerkennen, da die gewählte Gestaltungsvariante offenkundig zur Erzielung erheblicher Steuervorteile führe.

Da die Leasingnehmerin neben der 100%igen Refinanzierung des Leasingobjektes auch sämtliche mit der Liegenschaft auftretende Risiken übernehme, sei der erhebliche Umsatzsteuervorteil die einzige ausschlaggebende Motivation für diese Gestaltung.

Daraus folge, dass auf die Lage abzustellen sei, die ohne die Umsätze, die eine missbräuchliche Praxis darstellen, bestanden hätte.

Mit **Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 12.12.2024** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Aufgrund der Regelungen der Geschäftsverteilung des Bundesfinanzgerichtes (§ 13 BFGG) wird mit der hier gegenständlichen Entscheidung über die Beschwerde vom 25.2.2015 nur im Teil betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied jeweils vom 9.1.2015 für die Jahre 2010 – 2012 durch die dafür zuständige Gerichtsabteilung abgesprochen.

Es wird festgehalten, dass die Entscheidung sowohl über die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2008 – 2013 sowie die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2008 und 2009 (als auch die Beschwerden vom 13.6.2014 gegen die Umsatzsteuer- sowie Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2007 jeweils vom 3.2.2014) in die Zuständigkeit einer anderen Gerichtsabteilung des Bundesfinanzgerichts fällt.

Auf die diesbezüglich ergangenen Entscheidungen zu GZ. RV (die Jahre 2004 – 2007 betreffend) und zu GZ. RVx (betreffend Umsatzsteuer 2008 – 2013 und Körperschaftsteuer 2008 und 2009) wird daher hingewiesen.

Strittig waren die infolge von Außenprüfungen (AP) bereits ab dem Jahr 2004 erfolgten Aberkennungen von vier Immobilienleasingverträgen und einem weiteren Leasingvertrag im Jahr 2008 und die steuerliche Qualifizierung in jeweilige Werklieferungen mit Kreditgewährung. Strittig war die durch die Behörde erfolgte Zurechnungsänderung der Leasingobjekte und die daraus hinsichtlich der Umsatz- und der Körperschaftsteuer resultierenden steuerlichen Änderungen der Bemessungsgrundlagen für die Jahre ab 2004. Den Zurechnungsänderungen lag die Rechtsansicht der Behörde zugrunde, wonach die vier bzw. fünf Leasingobjekte der jeweiligen Leasingnehmerin (Sparkasse) als wirtschaftliche Eigentümerin und nicht der Bf. als Leasinggeberin zuzurechnen gewesen seien.

Sachverhalt

Bei der Bf. handelt es sich um eine Leasinggesellschaft mit dem Unternehmensschwerpunkt Immobilienleasing.

Die Bf. verfügt über kein eigenes Personal, die Leistungen werden von der ***7*** (nunmehr ***11***), zu 100% indirekte Eigentümerin der Bf. und Konzernmutter des Leasingbereiches, erbracht. Diese ist wiederum eine 100%ige Tochtergesellschaft der Bank.

Die für die Entscheidungen maßgeblichen Leasingnehmerinnen (Sparkassen) sind mit der Bf.

nicht gesellschaftsrechtlich verbunden.

Die Bf. als Leasinggeberin hatte mit der Sparkasse ***3***, der Sparkasse ***4***, der Sparkasse ***5*** und der Sparkasse ***6*** in den Jahren 2004 bis 2007

Immobilienleasingverträge in Form von Finanzierungsleasingverträgen zum Zweck des Zu- und Umbaus der Sparkassengebäude abgeschlossen.

Am 30.7./7.8.2008 hatte die Bf. einen weiteren Immobilienleasingvertrag mit der Sparkasse ***8*** abgeschlossen, der ebenfalls den Zu- und Umbau des entsprechenden Sparkassengebäudes betroffen hatte.

Nach Abschluss der jeweiligen Bauarbeiten wurden die Gebäude den einzelnen Leasingnehmerinnen überlassen. In allen fünf Leasingfällen ging die Bf. jeweils von Vermietungen/ Leasing aus und hatte gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Umsatzsteuerpflicht optiert. Die Bf. hatte den Vorsteuerabzug aus den Baukosten geltend gemacht und die monatlichen Leasingraten mit Umsatzsteuer vorgeschrieben.

Die belangte Behörde vertrat diesbezüglich die Ansicht, dass zum Zeitpunkt der Fertigstellung der Baumaßnahmen jeweils Werklieferungen mit Kreditgewährung vorlagen.

Hinsichtlich der Immobilienleasingverträge mit der Sparkasse ***3***, der Sparkasse ***4***, der Sparkasse ***5*** und der Sparkasse ***6*** hat das Bundesfinanzgericht (BFG) für die Jahre 2004 – 2007 festgestellt, dass diese Leasingverträge steuerlich von Anfang dem Gebrauchstatbestand zuzuordnen und die Leasingobjekte (Sparkassengebäude) damit der Leasinggeberin, der Bf., zuzurechnen waren (s. BFG GZ. RV).

Auch hinsichtlich des weiteren hier verfahrensgegenständlichen, Leasingprojektes, Sparkasse ***8***, hat das BFG festgestellt, dass das Leasingobjekt der Leasinggeberin, der Bf., zuzurechnen ist und hinsichtlich der Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2008 – 2013 sowie Körperschaftsteuer 2008 und 2009 stattgebend entschieden.

Auf die Entscheidung zu GZ. RVx wird daher verwiesen.

Hinsichtlich der Jahre 2010 bis 2012 betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied schließt sich die zuständige Gerichtsabteilung mit der gegenständlichen Entscheidung den o.a. Entscheidungen an und wird dazu festgehalten:

Das Gesamtkonzept des im Jahr 2008 erfolgten Leasingprojektes Sparkasse ***8***, entsprach im Wesentlichen den vorangegangenen vier Leasingprojekten und lautete wie folgt:

- Die Sparkasse ***8*** (Baurechtsgeber) hatte der Bf. ein Baurecht für die in ihrem Eigentum stehende Liegenschaft für den Zeitraum von 50 Jahren eingeräumt (Vertrag vom 30.7./7.8.2008). Das Baurecht umfasste auch das vorhandene Altgebäude. Der jährliche Bauzins wurde ohne Wertanpassung vereinbart und wird der Sparkasse als Leasingnehmerin ohne Aufschlag wiederum weiterverrechnet. Der Baurechtszins betrug 2% des Verkehrswertes der Liegenschaft (Bodenwert und Wert des Altbestandes) zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.

- Die Bf. als zivilrechtlicher Bauherr hatte mit einem Baubeauftragungsvertrag Aufgaben und Risiken auf die Sparkasse ***8*** übertragen. Diese übernahm vertragsgemäß im Zusammenhang mit dem Zu- und Umbau des Sparkassengebäudes die Planung, Koordinierung und Bauüberwachung sowie Rechnungsprüfungen und Abwicklung von Gewährleistungsansprüchen. Die tatsächliche Beauftragung der einzelnen Professionisten erfolgte durch die Bf. als Eigentümerin des Gebäudes.

- Der Leasingvertrag wurde auf unbestimmte Dauer mit einer Kündigungsfrist von sechs Monaten abgeschlossen. Die Leasingnehmerin verzichtet für 20 Jahre auf ihr Kündigungsrecht (Pkt. II Z 3 des Leasingvertrages). Diese unkündbare Grundmietzeit unterscheidet sich wesentlich von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes von 40 Jahren. Die Miete wurde mit einem Prozentsatz der Gesamtinvestitionskosten vereinbart (Pkt III Z 2 des Vertrages). Die Miete ist mit dem Zinsanteil an den 6-Monats-Euribor mit einem Aufschlag von 25 Basispunkten gebunden (Pkt IV Z 1 und 2 des Vertrages).

Die Bf. hat im Falle einer Änderung der Refinanzierungsbedingungen und auch bei einer Änderung von gesetzlichen Bestimmungen oder Judikatur bzw Verwaltungspraxis das Recht zur Anpassung der Miete (Pkt XIV Z 2 des Vertrages). Darüber hinaus hatte die Leasingnehmerin monatliche, rückzahlbare Kautionen von € 2.916,67 zu leisten (Pkt. III Z 4 und 5 des Vertrages). Die Leasingnehmerin hatte auf eigene Kosten Reparaturen und Instandhaltungen durchzuführen (Pkt VI Z 3 und 4 des Vertrages). Sie trägt die Gefahr der Beschädigung oder des Untergangs des Leasingobjektes außerhalb des von Versicherungen abgedeckten Umfangs. § 1117 ABGB, wonach Bestandnehmer berechtigt sind, auch vor Ablauf der vereinbarten Zeit vom Vertrag ohne Kündigung zurückzutreten, wenn das Bestandsobjekt unbrauchbar ist oder wird (Pkt VII Z 4 des Vertrages) war vertragsgemäß nicht anzuwenden. Die Zahlungsverpflichtung der Leasingnehmerin bleibt auch bei Beeinträchtigung oder Verhinderung der Benutzbarkeit des Objektes aufrecht.

- Die Bf. hatte ein Andienungsrecht mit Ablauf der Kündigungsverzichtszeit vereinbart, womit sich eine Verpflichtung der Sparkasse ergeben hatte, über Aufforderung das Leasingobjekt zum kalkulatorischen Restwert anzukaufen. Eine Kaufoption der Leasingnehmerin besteht nicht.

- Die Sparkasse hatte der ***7*** ein Darlehen mit einer Laufzeit von 20 Jahren gewährt, das den Gesamtinvestitionskosten entsprochen hat (Anbot vom 30.12.2008).

- Die Refinanzierung der Gesamtinvestitionskosten erfolgte durch einen Kredit der Bank an die Bf. mit einer Laufzeit von 15 Jahren. Für den Kredit übernahm die ***7*** die Garantie. Am Ende der unkündbaren Grundmietzeit belaufen sich die Kautionszahlungen auf insgesamt 50% der Gesamtinvestitionskosten.

Aus den Sachverhaltsfeststellungen ergab sich der folgende Streitpunkt. Sowohl in den Vorjahren als auch im verfahrensgegenständlichen Zeitraum, war strittig ob die Leasingobjekte (Sparkassengebäude) der Bf. als Leasinggeberin oder den Sparkassen als Leasingnehmerinnen zuzurechnen waren.

Beweiswürdigung und rechtliche Beurteilung

Der Beurteilung zugrunde gelegte rechtliche Bestimmungen:

Nach **Art. 14 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie 2006/112/EG** gilt als "Lieferung von Gegenständen" die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.

Nach **Art. 14 Abs. 2 lit. b der MwSt-Richtlinie 2006/112/EG** gilt neben dem in Absatz 1 genannten Umsatz die Übergabe eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung eines Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Ratenverkauf eines Gegenstands vorsieht, der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird, als Lieferung von Gegenständen.

Nach **Art. 24 Abs. 1 der MwSt-Richtlinie 2006/112/EG** gilt als "Dienstleistung" jeder Umsatz, der keine Lieferung von Gegenständen ist.

Gemäß **§ 3 Abs. 1 UStG 1994** sind Lieferungen Leistungen, durch die ein Unternehmer den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen. Die Verfügungsmacht über den Gegenstand kann von dem Unternehmer selbst oder in dessen Auftrag durch einen Dritten verschafft werden.

Gemäß **§ 3a Abs. 1 UStG 1994** sind sonstige Leistungen jene Leistungen, die nicht in einer Lieferung bestehen. Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen.

Gemäß **§ 6 Abs. 1 UStG 1994** sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei:
Z 8 lit a: die Gewährung und die Vermittlung von Krediten sowie die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch die Kreditgeber,

Z 9 lit. a: die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987;

Z 16: die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Gemäß **§ 6 Abs. 2 UStG 1994** idF vor 1. StabG 2012, kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach Z 16 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln.

Gemäß **§ 21 Abs. 1 BAO** ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß **§ 22 Abs. 1 BAO** kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben gemäß § 22 Abs. 2 BAO so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach **§ 24 Abs. 1 lit. d BAO** werden Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, diesem zugerechnet.

Zurechnung von Leasinggütern

Der Verwaltungsgerichtshof führt im Erkenntnis, VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071 (zu Umsatzsteuer und Feststellung Gruppenmitglied 2008 bis 2010) betreffend Leasingverträge bzw. Zurechnung von Leasingobjekten wie folgt aus:

„22 Leasingverträge enthalten Elemente eines Kauf- und eines Bestandvertrages. Das Rechtsgeschäft bedarf steuerrechtlich von Anfang an einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungs- oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragstyp. Von einer Anschaffung ist zu sprechen, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeutet, dass deren Ziel letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Gewährung von Kaufpreiskraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist (vgl. VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002; 17.4.2008, 2005/15/0098, und 17.4.2008, 2005/15/0086).

23 Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommt es für die Lösung der Frage, ob Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, entscheidend darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an den Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt (vgl. nochmals VwGH 17.4.2008, 2005/15/0086). Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO wird (vgl. nochmals VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002; sowie VwGH 28.5.2002, 99/14/0109; 17.11.2004, 2000/14/0180, und 17.8.1994, 91/15/0083).

24 Im Umsatzsteuerrecht sind Lieferungen grundsätzlich in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem dem Abnehmer die Verfügungsmacht verschafft wird. Der Gefahrenübergang ist für sich allein nicht ausschlaggebend, hat aber Bedeutung im Rahmen der übrigen Umstände; maßgebend ist, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse - beurteilt nach der Verkehrsauffassung - die Verfügungsbefugnis auf den Abnehmer übergegangen ist. Die Lieferung erfolgt demnach zu dem Zeitpunkt, in dem der Abnehmer die Befähigung zur Verfügung erlangt hat. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein tatsächlicher Vorgang. Es ist erforderlich, dass dem Leistungsempfänger tatsächlich Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes zugewendet werden. Dies verlangt, dass die wirtschaftliche Substanz des Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dies von den Beteiligten endgültig gewollt ist (vgl. VwGH

27.2.2002, 2000/13/0095).

25 Die Verschaffung der umfassenden wirtschaftlichen Sachherrschaft am Leasinggut ist der Verschaffung der Verfügungsmacht im Sinne einer endgültigen Zuwendung des wirtschaftlichen Gehaltes des Leasinggutes gleichzuhalten. Liegt daher in der Übergabe des Leasinggutes vom Leasinggeber an den Leasingnehmer die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, stellt dieser Vorgang umsatzsteuerlich eine Lieferung dar (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 3 Tz 135).“

Der Verwaltungsgerichtshof betont in diesem Erkenntnis, welches zu einem Fall des Immobilienleasings im Bankenbereich ergangen ist, dass für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums insbesondere von Bedeutung ist, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl. nochmals VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071, Rz 27).

Wie bei den zur gegenständlichen Beschwerde gleichgelagerten Immobilienleasingprojekten der Vorjahre - Sparkasse ***3***, Sparkasse ***4***, Sparkasse ***5*** und Sparkasse ***6*** (siehe Entscheidung BFG zu GZ. RV für die Jahre 2004 – 2007), kommt auch für das Leasingprojekt Sparkasse ***8*** die Chance etwaiger Wertsteigerungen der Bf. zu. Diese kann von ihrem Andienungsrecht zum offenen Restwert nach Ablauf der Grundmietzeit Gebrauch machen, aber sie muss dies nicht tun. Eine Abstandnahme von der Ausübung des Andienungsrechtes wird für die Bf. als Leasinggeberin insbesondere in Betracht kommen, wenn sie nach Kündigung des Leasingvertrages das Leasingobjekt bei entsprechenden Marktgegebenheiten einem anderen Käufer zu einem besseren Preis verkaufen kann. Dieser Umstand spricht vor dem Hintergrund der zitierten Judikatur für wirtschaftliches Eigentum der Bf. an dem gegenständlichen Leasingobjekt.

Die Leasingnehmerin trägt hingegen lediglich das Wertminderungsrisiko, da sie bei Ausübung des Andienungsrechtes die Kaufpflicht trifft.

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass Leasingverträge über Sparkassengebäude, von den Parteien unbestritten, nicht als Spezialleasing zu beurteilen sind.

Der Verwaltungsgerichtshof bestätigte in seinem Erkenntnis auch die Einschätzung, dass Bankgebäude ohne signifikante Kostenbelastung so umgerüstet werden können, dass sie auch für andere Unternehmen nutzbar sind (vgl. nochmals VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071, Rz 26 und 27).

Zieht man diese Einschätzung des VwGH für die Beurteilung des gegenständlichen Leasingvertrages heran, spricht nichts gegen die Möglichkeit eines anderweitigen Verkaufs des Sparkassengebäudes durch die Bf.

Für den Bereich der Umsatzsteuer hat der Verwaltungsgerichtshof auf das Erkenntnis EuGH 4.10.2017, C-164/16, *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd*, und die darin, neben der Verschaffung der Verfügungsmacht bzw. der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, - genannte weitere erforderliche Voraussetzung für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Lieferung Bezug genommen.

Bei Leasingverträgen mit Kaufoption ist eine Lieferung nur dann zu bejahen, wenn „die Optionsausübung die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer darstellt. Der Vertrag darf dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative in dem Sinn bieten, dass er zu dem Zeitpunkt, zu dem er eine Wahl zu treffen hat, je nach Interessenslage den Gegenstand entweder erwerben, dem Leasinggeber zurückgeben oder weiter mieten kann. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Ausübung der Kaufoption angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen in Wirklichkeit als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint, weil z.B. die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstandes einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer wegen der Ausübung der Option nicht zusätzlich eine erhebliche Summe entrichten muss. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann davon ausgegangen werden, dass eine Anschaffung durch den Leasingnehmer vorliegt, wenn die Nichtausübung einer eingeräumten Kautio geradezu gegen jede Vernunft wäre. Das ist etwa der Fall, wenn eine anderweitige Verwendung des Mietobjektes nach Ablauf der Vertragsdauer für die Vertragspartner nicht sinnvoll wäre.“ (VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071, Rz 28, 29).

Der hier gegenständliche, mit der Sparkasse ****8*** im Jahr 2008 geschlossene, Leasingvertrag enthält, ebenso wie die vier angeführten Leasingverträge aus den Vorjahren, eine Klausel zur Übertragung des Eigentums, allerdings in Form eines Andienungsrechtes der Bf. als Leasinggeberin und nicht in Form einer Kaufoption für die Leasingnehmerin. Die Entscheidung für einen Verkauf an die Leasingnehmerin liegt demzufolge ausschließlich im Bereich der Leasinggeberin, der Bf.

Im Sinne des EuGH Urteils in der Rs *Mercedes-Benz* ist aber nur dann von einer Lieferung gemäß Art 14 Abs. 2 lit b MWSt-RL auszugehen, wenn der Finanzierungsleasingvertrag eine Klausel enthält, wonach das rechtliche Eigentum am Ende der Grundmietzeit automatisch oder durch Kaufoption unter oben näher angeführten Voraussetzungen auf den Leasingnehmer übergeht.

Im gegenständlichen Fall wurde weder ein automatischer Eigentumsübergang, noch eine Kaufoption mit der Leasingnehmerin vertraglich vereinbart. Es lag daher schon aus diesen Gründen für eine Zurechnungsänderung keine Rechtfertigung vor.

Auch das branchenübliche Verhalten des Leasinggebers, das Leasinggut dem Leasingnehmer weiter zur Nutzung zu überlassen oder es ihm zu einem Anerkennungspreis zum Kauf anzubieten, kann einem Optionsrecht des Leasingnehmers nicht gleichgesetzt werden sodass daher keine Zurechnung beim Leasingnehmer erfolgt (s. Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG24, § 2 Tz 137/1).

Davon abgesehen mangelte es auch an der erforderlichen Sicherheit für einen (zivilrechtlichen) Eigentumsübergang nach Ablauf der Grundmietzeit. Eine Alternative zur Geltendmachung des Andienungsrechtes (zB. anderweitiger Verkauf wie oben dargelegt, Weiterlaufen des

Leasingvertrages) war aus Sicht der Bf. nicht von vorneherein von der Hand zu weisen. Es zeigte auch die Behörde in ihrer Stellungnahme vom 19.9.2024 nicht auf, dass eine anderweitige Nutzung der Leasingobjekte nach Ende der Grundmietzeit aus Sicht der Bf. gegen jede wirtschaftliche Vernunft wäre.

Wenn die Nichtgeltendmachung des Andienungsrechts durch die Bf. den wirtschaftlichen Interessen der Leasingnehmerin widersprechen sollte, ist dies insofern nicht als von entscheidender Relevanz zu beurteilen, da ausschließlich der Leasinggeberin, der Bf., die Entscheidung über den Verkauf des Leasingobjektes zusteht.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts, der ebenso auf die früheren Leasingverträge mit den Sparkassen ***3***, ***4***, ***5*** und ***6*** zutraf, war nicht davon auszugehen, dass es von Anfang an das Ziel der Leasingverträge war den Leasingnehmerinnen die Verfügungsmacht über die Leasinggegenstände zu verschaffen.

Die Leistungen der Bf. im Zusammenhang mit dem nunmehrigen Leasingvertrag aus dem Jahr 2008 mit der Sparkasse ***8*** waren daher wie die Leistungen aus den angeführten Leasingverträgen der Vorjahre (ab 2004) als Dienstleistungen zu behandeln.

Das Bundesfinanzgericht kam zum Schluss, dass auch im gegenständlichen Fall der Sparkasse ***8*** keine Lieferung / Werklieferung vorlag, sodass keine Zurechnungsänderung von der Bf. auf die Leasingnehmerin zu erfolgen hatte.

Zudem waren die folgenden Aspekte in die Beurteilung einzubeziehen.

Eine Beurteilung des verfahrensgegenständlichen Sachverhalts hatte nicht auf Basis der heutigen Verhältnisse zurück in die Vergangenheit zu erfolgen. Es war daher nicht ausschlaggebend, ob die Leasingobjekte mittlerweile tatsächlich an die Leasingnehmerinnen verkauft wurden.

Für die steuerliche Zuordnung war die Beurteilung „von Anfang an“ unter die Anschaffungs- oder den Gebrauchstatbestand vorzunehmen (vgl. zB. VwGH 19.3.2008, 2006/15/0023).

Des Weiteren ist festzuhalten, dass zwischen der Bf. als Leasinggeberin und den einzelnen Leasingnehmerinnen keine gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen bestanden haben und sich die Frage der Fremdüblichkeit von Vertragsgestaltungen damit nicht stellte.

Die Behörde hatte in ihren Stellungnahmen verschiedene Sachverhaltselemente angeführt, die ihrer Ansicht nach in einer Gesamtbetrachtung für Werklieferungen in Form von Ratenkäufen sprechen würden.

Diesen Argumenten ist entgegenzuhalten, dass für den Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich der Zurechnung von Leasinggütern insbesondere von Bedeutung ist, wer die Chance von Wertsteigerungen oder das Risiko von Wertminderungen trägt (VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071).

Weiteren Umständen, wie sie ähnlich auch im gegenständlichen Fall von der belangten Behörde angeführt wurden, nämlich zB dass

- sich das Leasingobjekt auf einem im Eigentum der Leasingnehmerin (Baurechtsgeberin) stehenden und ihr zuzurechnenden Grundstück befindet,
 - die Baurechtseinräumung zur Sanierung bzw. Neuaufführung des seit Jahren dort befindlichen Sitzes der Leasingnehmerin erfolgt ist,
 - die Leasingnehmerin federführend in die Planung und Bauführung des Neugebäudes eingebunden war,
 - die Leasingnehmerin Vorleistungen in Höhe von 100% erbrachte und
 - die Gefahrtragung,
- hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis zum Immobilienleasing hingegen, weder die Umsatzsteuer noch die Körperschaftsteuer betreffend, keine entscheidungswesentliche Bedeutung eingeräumt.

Da in den früheren Fällen, als auch im vorliegenden Fall die Chance der Wertsteigerungen eindeutig bei der Bf. gelegen war, bestand kein Anlass, die weiteren Punkte als für die Beurteilung wesentlich heranzuziehen.

Die belangte Behörde brachte vor, es handle sich nach außen hin jeweils um Teilamortisationsverträge, die tatsächlich aber Vollamortisationsverträge seien. Dazu war jedoch festzustellen, dass auch ein Vollamortisationsvertrag nur bei Vereinbarung einer Kaufoption zu einer Lieferung (iSd Art. 14 Abs. 2 lit b MwSt-Richtlinie) führen kann. Die Vereinbarung einer Kaufoption war jedoch in keinem der gegenständlichen Fälle getroffen worden.

Nach den Feststellungen der Behörde habe die Grundmietzeit von 15 bzw 20 Jahren bei Weitem nicht der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 50 bzw. 40 Jahren entsprochen. Die Grundmietzeit betrug zwischen 30% und 50% und sprach daher auch diese Tatsache gegen eine Zurechnung an die Leasingnehmerin. Nach der Rechtsprechung erfolgt im Fall eines Vollamortisationsvertrages eine Zurechnung zum Leasingnehmer nur dann, wenn die Mietdauer (mindestens) der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer entspricht (vgl VwGH 29.6.1995, 93/15/0107).

Die weitere rechtliche Beurteilung der Behörde, dass Darlehensgewährungen und Kautionen des Leasingnehmers als Vorleistungen in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen seien und zu einer Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Leasingnehmer und damit zu einer Lieferung führen, finden weder in der Rechtsprechung des EuGH (4.10.2017, C-164/16, *Mercedes-Benz*), noch in der Judikatur des VwGH Deckung.

Die belangte Behörde hielt in ihrer Stellungnahme vom 19.9.2024 fest, dass sie ihre Sichtweise, wie in den Niederschriften zu den Außenprüfungen vom 18.12.2013 und 17.12.2014 (die Jahre 2004 bis 2007 und 2008 bis 2012 betreffend) sowie den Stellungnahmen vom 20.12.2014, 5.3.2015 und 20.3.2015 dargelegt, unverändert beibehalte. Somit sei, aufgrund der durch die AP erfolgten Beurteilung und in wirtschaftlicher

Betrachtungsweise, im Zuge der Gesamtbetrachtung der Vertragsgestaltung, die vorgenommene Zurechnungsänderung durchzuführen.

Zusätzlich führte die AP in ihrer Stellungnahme aber noch folgenden, weiteren Aspekt an. Sollte die wirtschaftliche Zurechnung (§ 21 bzw. § 24 BAO) an die Leasingnehmerinnen verneint werden, so wäre, nach den (nun erstmaligen) Ausführungen in der Stellungnahme vom 19.9.2024 ein Vorsteuerabzug für die gegenständlichen Leasingobjekte auf Grundlage des § 22 BAO nicht anzuerkennen, da Missbrauch vorliege.

§ 22 Abs. 1 BAO bestimmt, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH 27.10.2011, Rs C-504/10, Tanoarch, Rn. 52, EuGH 22.12.2010, C-103/09, Weald Leasing, Rn. 29f).

Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten (vgl. VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

Als Missbrauch iSd § 22 BAO wird demnach eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung, vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles, ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist Missbrauch auszuschließen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115; 18.10.2012, 2010/15/0010).

Die Anwendbarkeit des § 22 BAO für das Vorliegen eines Missbrauches setzt darüber neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch ein subjektives Element, nämlich die Absicht der Steuervermeidung, voraus.

Hinsichtlich der ungewöhnlichen Gestaltung ist allerdings dann kein Missbrauch zwischen einer abgabepflichtigen Gesellschaft und einem Kreditinstitut gegeben, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen, wenn damit beispielsweise Bestimmungen des BWG umgangen werden (vgl. VwGH 17.10.2007, 2006/13/0014).

Die belangte Behörde sieht bei den gegenständlichen Leasingverträgen eine missbräuchliche Gestaltung insofern, als das Gesamtkonzept des Zu- und Umbaus des Leasingobjektes unter der Federführung der jeweiligen Leasingnehmerin erfolgt sei, die Baurechtszinsen und die Kautionen der Höhe nach unangemessen seien sowie umfangreiche Risiken, Haftungen und Kosten auf die Leasingnehmer übertragen werden. Diese als ungewöhnlich beurteilten Vertragsbestimmungen seien Indizien dafür, dass die Erlangung von (dauernden) Steuervorteilen, die sich als Folge einer Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 durch den beträchtlichen Überhang der geltend gemachten Vorsteuern über die abzuführende Umsatzsteuer ergeben, im Vordergrund gestanden sei. Anschließend habe die Leasinggeberin nach 10 Jahren die Option widerrufen und nach 15 bzw 12 Jahren die Leasingobjekte (mit Ausnahme der Sparkasse ***8***) an die Leasingnehmer unecht befreit verkauft.

Diese Ansicht der Behörde, dass die in allen gegenständlichen Fällen im Wesentlichen gleichlautenden Vertragsgeflechte als missbräuchliche Praxis zu qualifizieren seien, wird durch das Bundesfinanzgericht aus den folgenden Gründen nicht geteilt:

Gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF vor 1. StabG 2012 hatte der Unternehmer unabhängig von der Person des Mieters das Recht, einen nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 steuerfreien Umsatz als steuerpflichtig zu behandeln. Ein Vorsteuerabzug ist für die steuerpflichtig gestellten Umsätze möglich. Optionsberechtigt ist der Unternehmer, der die Vermietungsleistung erbringt, optionsfähig ist der einzelne Umsatz.

Eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung an Nichtunternehmer (zB an die öffentliche Hand im Hoheitsbereich) oder unecht befreite Leistungsempfänger (Banken, Versicherungen, Ärzte) konnte in der Gesamtbetrachtung günstiger sein als eine durch den Mieter vorgenommene Eigenerrichtung (Ruppe/Achatz, UStG5, § 6 Tz 412). Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht sichert die Kostenneutralität der Umsatzsteuer kraft Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette. Die Option führt so zu einer vom Gesetz (der MwStSyst-RL) gewollten „Steuroptimierung“ (vgl. Beiser, Missbrauch durch Option zur Umsatzsteuerpflicht, SWK 29/2020, S. 1388f).

Das Wahlrecht gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 idF vor 1. StabG 2012 wurde bewusst für Zwecke volkswirtschaftlicher Optimierungen vom nationalen Gesetzgeber und im Einklang mit den europarechtlichen Bestimmungen eingeräumt. Andernfalls wäre die im 1. StabG 2012 getroffene Einschränkung der Optionsausübung auf Fälle, in denen der Leistungsempfänger das Grundstück nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, für die der Vorsteuerabzug zulässig ist, gar nicht erforderlich gewesen. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber durch Übergangsbestimmungen die Anwendung der Neuregelung auf Altfälle nicht vorgesehen, sodass im gegebenen Zusammenhang von einer zulässigen Steuroptimierung auszugehen ist (Jasenek/Roth, ecolex 2022/391).

Soweit Banken und Versicherungen Immobilien in eigene Tochtergesellschaften ausgegliedert und durch eine Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 die Umsatzsteuerbelastung reduziert haben, ist somit ein Missbrauch nach § 22 BAO ausgeschlossen. Eine Gestaltung, die Bund,

Länder, Gemeinden etc. zur Steueroptimierung genutzt haben, ist demnach wohl auch bei Banken als „angemessen“ anzuerkennen (vgl. Beiser, a.a.o., SWK 29/2020, S. 1390).

Diese Beurteilung muss umso mehr gelten, wenn, wie im vorliegenden Fall, keine Ausgliederung in eine Tochtergesellschaft erfolgte, sondern die Leasinggesellschaft mit der Leasingnehmerin gesellschaftsrechtlich nicht verbunden war.

Darüber hinaus sind durchaus außersteuerliche Vorteile durch die Einbindung von Leasinggesellschaften zu erkennen, da die wirtschaftlichen Vorteile eines professionellen Immobilienmanagements (vor und nach dem 1. StabG 2012) nicht außer Acht gelassen werden dürfen. Substanz und Funktion von Immobiliengesellschaften zielen auf eine Reduktion von Kosten, eine volle Auslastung und eine Maximierung des Nutzens. Eine Ausgliederung von Immobilien in eigene Gesellschaften ist somit auch zweckmäßig, soweit eine Option zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung nach § 6 Abs 1 Z 16 UStG und § 6 Abs 2 UStG idF 1. StabG 2012 nicht mehr zulässig ist (vgl. Beiser, a.a.o., SWK 29/2020, S. 1390, 1391).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem Immobilienleasingfall mit Bankenbezug (VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113) zur Rechtslage vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 Erwägungen zu einer "missbräuchlichen Praxis" vorgenommen. Er hat dazu festgehalten, dass im fortgesetzten Verfahren Feststellungen über einen tatsächlichen Steuervorteil, der über eine bloße gestaffelte Entrichtung der Steuerschuld hinausgeht, zu treffen sind.

Die hier gegenständlichen Gestaltungen führten zweifellos zu endgültigen Steuervorteilen, dennoch reichten aus oben dargestellten Überlegungen und nach der höchstgerichtlichen Judikatur Steuervorteile allein nicht aus, um wegen Missbrauchs den Vorsteuerabzug auf Grundlage des § 22 BAO auszuschließen.

Soweit der Verwaltungsgerichtshof darauf verweist, dass fremdunübliche Leasingvereinbarungen auf eine missbräuchliche Praxis deuten (vgl. nochmals VwGH 15.5.2020, Ra 2018/15/0113), war festzuhalten, dass sich der dem Erkenntnis des VwGH zugrundeliegende Sachverhalt von den hier vorliegenden Fällen unterscheidet. Im gegenständlichen Fall bestand zwischen den Leasingnehmern und der Bf. kein gesellschaftsrechtliches Naheverhältnis. Es bestand daher keine Anlass oder Notwendigkeit die Verträge hinsichtlich ihrer Fremdüblichkeit zu prüfen.

Die belangte Behörde machte ungewöhnliche Vertragsbestimmungen geltend, die ihrer Ansicht nach dafür sprachen, dass die Erlangung eines Steuervorteils im Vordergrund gestanden sei. Im Verfahren wurden jedoch keine Nachweise dazu erbracht, woraus abzuleiten gewesen wäre, dass die Vertragsbestimmungen unüblich waren.

Die Finanzbehörde sieht in der Refinanzierungsstruktur eine missbräuchliche Gestaltung. Hinsichtlich der Darlehensgewährungen der Leasingnehmer an die ***7*** war aber zu beachten, dass die Leasingnehmerinnen Sparkassen waren, deren Geschäftstätigkeiten die

Kreditvergabe umfasste.

Die Refinanzierung der Bf erfolgte in allen Fällen durch die Bank.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts lieferte die vorliegende Vorgangsweise keine Anhaltspunkte für eine unangemessene Gestaltung iSd § 22 BAO.

Es war somit der Beschwerde gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide Folge zu geben.

Die Leasinggegenstände (Sparkassengebäude) waren der Bf. als Leasinggeberin zuzurechnen. Werklieferungen lagen nicht vor. Ein Missbrauch iSd § 22 BAO war in der Gestaltung und Abwicklung der Leasinggeschäfte nicht festzustellen.

Zusammenfassend war festzuhalten:

Es waren ab dem Jahr 2008 keine Zurechnungsänderungen durchzuführen. Es lagen keine Werklieferungen der Bf. an die Sparkassen in den Vorjahren und ebenfalls nicht ab dem Jahr 2008 die Sparkasse ***8*** betreffend vor. Die Beurteilung des Sachverhalts betreffend die Jahre 2010 – 2012 deckte sich auch hinsichtlich der Körperschaftsteuer mit den Feststellungen des BFG zu den vorangegangenen Jahren.

Es war den Argumenten der AP auch für diese Jahre nicht zu folgen. Auf die Entscheidungen des BFG zu GZ. RV (die Jahre 2004 – 2007 betreffend) und zu GZ. RVx (betreffend Umsatzsteuer 2008 – 2013 und Körperschaftsteuer 2008 und 2009) wird daher hingewiesen.

Die aus der umsatzsteuerlichen Beurteilung der AP resultierenden Erfolgsänderungen aus den geänderten Abschreibungen und Leasingraten sowie den Zinsanteilen waren somit auch für die Jahre 2010 bis 2012 nicht durchzuführen.

Die Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2010, 2011 und 2012 waren insofern zu ändern, als den Feststellungen der Außenprüfung iZm den Sparkassenleasingverträgen nicht zu folgen war.

Die weiteren Feststellungen der Außenprüfung aus der Passivierung der Umsatzsteuer (s. Tz. 2.2. und 2.3 der Niederschrift vom 11.11.2014) waren in den Beschwerden ausdrücklich außer Streit gestellt worden.

BERECHNUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGEN DER JAHRE 2010, 2011 und 2012

Text / Jahr	2010	2011	2012
Einkommen des Gruppenmitglieds	110.074,41	528.821,58	585.177,88
Passivierung Umsatzsteuer AP	-28.335,60	-389,00	0,00

Gesamtbetrag der Einkünfte	81.738,81	528.432,58	585.177,88
Verlustabzug	-61.456,41	0,00	0,00
Einkommen	20.282,40	528.432,58	585.177,88
Ergebniszurechnung			
Gruppenträger St.Nr. GT GT Name	100%	100%	100%

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision gegen dieses Erkenntnis ist nicht zulässig, da die Entscheidung nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängt, sondern sich die Entscheidung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientiert; insbesondere VwGH 30.4.2019, Ra 2017/15/0071.

Wien, am 23. Dezember 2024